



iGAAP fokussiert

Nachhaltigkeitsberichterstattung

Europäische Kommission veröffentlicht delegierte Verordnung zum ersten Satz der European Sustainability Reporting Standards (ESRS)

Am 31. Juli 2023 hat die Europäische Kommission die delegierte Verordnung zum ersten Satz der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) veröffentlicht und damit verbindliche Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung in der EU festgelegt. Diese umfassen zwei übergreifende Standards, fünf Standards zu Umweltthemen, vier Standards zu sozialen Themen und einen Standard zu Governance-Themen.

Nach der Annahme durch die Europäische Kommission können nun der Europäische Rat und das Europäische Parlament während eines zweimonatigen Zeitraums (sog. „scrutiny period“) Einspruch einlegen; dieser Zeitraum kann einmal um zwei Monate verlängert werden. Anschließend und sofern kein Einspruch erfolgt ist, werden die ESRS im Amtsblatt der EU veröffentlicht, wodurch der Rechtsakt in Kraft tritt und die ESRS im Einklang mit den gestaffelten Erstanwendungszeitpunkten der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) grundsätzlich ab dem 1. Januar 2024 für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen, anzuwenden sind.

Zusammenfassung

- **ESRS:** Am 31. Juli 2023 hat die Europäische Kommission die delegierte Verordnung zum ersten Satz der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) veröffentlicht. Bei den ESRS handelt es sich um verbindliche Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung in der EU.
- **Anwendungsbereich:** Der Anwendungsbereich der ESRS erstreckt sich im Einklang mit der CSRD grundsätzlich auf alle großen sowie kapitalmarktorientierte kleine und mittelgroße Unternehmen in der EU, mit Ausnahme von Kleinstunternehmen. Im Konzernverbund sind Befreiungsmöglichkeiten unter bestimmten Voraussetzungen vorgesehen.
- **Erstanwendung:** Die ESRS sind im Einklang mit den gestaffelten Erstanwendungszeitpunkten der CSRD grundsätzlich ab dem 1. Januar 2024 für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen, erstmalig anzuwenden.
- **Aufbau:** Die zwölf veröffentlichten Standards umfassen zwei übergreifende Standards und fünf themenbezogene Standards zu Umweltthemen, vier themenbezogene Standards zu sozialen Themen und einen themenbezogenen Standard zu Governance-Themen. Inhaltlich orientieren sich diese an den Vorgaben der CSRD und strukturell am Aufbau der Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) mit den Berichtselementen „Governance“, „Strategie“, „Risikomanagement“ und „Kennzahlen und Ziele“.
- **Verortung der Informationen:** Unternehmen müssen alle erforderlichen Angaben, inklusive der Angaben gemäß Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung, in einer Nachhaltigkeitserklärung in einem separat identifizierbaren Abschnitt des Lageberichts offenlegen. Unter bestimmten Voraussetzungen besteht die Möglichkeit, Informationen durch Verweise einzubeziehen.
- **Wesentlichkeitskonzeption:** Über Nachhaltigkeitsaspekte ist auf Grundlage des Prinzips der doppelten Wesentlichkeit zu berichten. Offenzulegen sind daher Informationen über einen Nachhaltigkeitsaspekt, wenn er entweder aus Perspektive der Impacts (Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf Umwelt und Gesellschaft) oder aus finanzieller Perspektive (finanzielle Effekte aus nachhaltigkeitsbezogenen Risiken und Chancen) oder aus beiden Perspektiven wesentlich ist.
- **Wesentlichkeitsanalyse:** Bis auf bestimmte klar definierte Pflichtangaben insbesondere aus den übergreifenden Standards unterliegen die Angabepflichten der themenbezogenen ESRS einem Wesentlichkeitsvorbehalt, sodass als nicht wesentlich eingestufte Aspekte und deren damit verbundene Informationen grundsätzlich nicht offengelegt werden müssen.
- **Berichtsgrenze:** Die Berichtsgrenze für die Nachhaltigkeitserklärungen ist grundsätzlich die gleiche wie in der klassischen Finanzberichterstattung.
- **Ausblick:** Der Europäische Rat und das Europäische Parlament können die von der Europäischen Kommission verabschiedete delegierte Verordnung während eines nun folgenden zweimonatigen Zeitraums ablehnen (kann einmal um zwei Monate verlängert werden). Anschließend und sofern keine Ablehnung erfolgt ist, werden die ESRS im Amtsblatt der EU veröffentlicht, wodurch der Rechtsakt in Kraft tritt.

Hintergrund

Die am 5. Januar 2023 in Kraft getretene [Corporate Sustainability Reporting Directive \(CSRD\)](#) sieht eine Neuausrichtung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in der Europäischen Union (EU) vor. Sie 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 Berichtspflichten 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. Die CSRD ist bis zum 6. Juli 2024 in nationales Recht zu transformieren.

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. 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](#)).

ESRS konkretisieren Vorgaben der CSRD

Die CSRD beinhaltet u.a. Vorgaben an die Berichtsinhalte, die Unternehmen künftig im Rahmen ihrer Nachhaltigkeitsberichterstattung offenlegen müssen. Zur Konkretisierung der Berichtsinhalte beinhaltet die CSRD einen Auftrag an die EFRAG, eigene europäische Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung – die European Sustainability Reporting Standards (ESRS) – inhaltlich zu entwickeln. Die endgültige Hoheit über die Ausgestaltung der ESRS (im Einklang mit den Vorgaben der CSRD) obliegt gleichwohl der Europäischen Kommission bzw. dem Legislativverfahren in der EU.

Am 29. April 2022 wurden zunächst 13 Standardentwürfe ([Exposure Drafts](#)) veröffentlicht (zu den Details dieser Entwürfe siehe unseren [iGAAP fokussiert-Newsletter](#)). Nach Ablauf der Kommentierungsfrist wurden, unter Einbezug der inhaltlichen Rückmeldungen aus der Konsultation, die Entwürfe der ESRS durch EFRAG finalisiert (u.a. Reduzierung auf zwölf Standards) und am 23. November 2022 der Europäischen Kommission als „technical advice“ übergeben (zu den Details der von EFRAG erhaltenen Entwürfe siehe unseren [iGAAP fokussiert-Newsletter](#)).

In den am 9. Juni 2023 veröffentlichten und erneut zur Konsultation gestellten [ESRS](#) hat die Europäische Kommission Änderungen an den Entwürfen der EFRAG vorgenommen, um insbesondere die Verhältnismäßigkeit zu gewährleisten sowie eine korrekte Anwendung der Standards durch die Unternehmen zu erleichtern. Diese Änderungen betrafen vor allem den Wesentlichkeitsansatz, Erleichterungs- bzw. Übergangszeiträume für bestimmte Anforderungen, die Umwandlung bestimmter Anforderungen in freiwillige Angaben, technische Änderungen zur Sicherstellung der Kohärenz mit dem EU-Rechtsrahmen und zur Verbesserung der Interoperabilität mit globalen Standardsetzungsinitiativen sowie redaktionelle Änderungen (zu den Details dieser Entwürfe siehe unseren [iGAAP fokussiert-Newsletter](#)).

Die von der Europäischen Kommission konsultierten ESRS konnten bis zum 7. Juli 2023 kommentiert werden. Nach Ablauf der Kommentierungsfrist wurden, unter Einbezug der inhaltlichen Rückmeldungen aus der Konsultation, die Entwürfe durch die Europäische Kommission finalisiert und am 31. Juli 2023 als „[Set 1](#)“ der ESRS veröffentlicht. Die Veröffentlichung erfolgte in einer delegierten Verordnung nebst zwei Anhängen. Anhang I beinhaltet dabei die ESRS, Anhang II enthält für alle

Standards gültige Definitionen. Die übersetzten Fassungen in alle offiziellen Amtssprachen der EU sind ebenfalls bereits abrufbar.

Beobachtung

Nach Ablauf der vierwöchigen, öffentlichen Konsultation mit mehr als 600 Rückmeldungen hat die Europäische Kommission ihre ESRS-Entwürfe noch einmal punktuell angepasst. Die zuvor bereits eingeführten Erleichterungs- bzw. Übergangszeiträume für bestimmte Anforderungen sowie die vorgenommene Umwandlung bestimmter Anforderungen in freiwillige Angaben wurden weitestgehend beibehalten. Die wesentlichen Änderungen im Vergleich zu den vorherigen Entwurfsfassungen sind wie folgt:

- Angleichung des Konzepts der finanziellen Wesentlichkeit an die Wesentlichkeitskonzeption des International Sustainability Standards Board (ISSB): Stärkere Fokussierung auf die Entscheidungsnützlichkeit von Informationen für die primären Adressaten der allgemeinen Finanzberichterstattung.
- Die Ergebnisse der Wesentlichkeitsanalyse sind detailliert zu erläutern, wenn ein Unternehmen zu dem Schluss kommt, dass das Thema Klimawandel nicht wesentlich ist. U.a. sind vorausschauende Analysen offenzulegen, unter welchen Bedingungen die Angaben in ESRS E1 künftig wesentlich werden könnten.
- Unabhängig vom Ergebnis der Wesentlichkeitsanalyse sind alle Angabepflichten und Datenpunkte in Bezug auf ESRS 2 IRO-1 (Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Impacts, Risiken und Chancen) anzugeben, wenn diese in den umweltbezogenen Standards ESRS E1 bis E5 oder in ESRS G1 enthalten sind.
- Gemäß ESRS 1 sind aus Wesentlichkeitserwägungen heraus ausgelassene Datenpunkte, die sich aus der Sustainable Finance Disclosure Regulation (SFDR) und anderen EU-Rechtsvorschriften ergeben, explizit als „nicht wesentlich“ zu kennzeichnen.

Wesentliche Änderungen im Vergleich zu den konsultierten ESRS-Entwürfen

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 Ziele“.

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 Impacts (Auswirkungen) der Unternehmenstätigkeit auf die Umwelt und die Gesellschaft.

Die ESRS 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.
- **Themenbezogene 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.
- **Sektorspezifische Standards** (sector-specific standards), die die Offenlegung von Informationen zu nachhaltigkeitsbezogenen Impacts, Risiken und Chancen abdecken, die für alle Unternehmen einer bestimmten Branche als wesentlich angesehen werden (noch nicht veröffentlicht).

Am 31. Juli 2023 wurden die folgenden zwölf Standards veröffentlicht:

Übergreifende Standards:

- ESRS 1 Allgemeine Anforderungen (General requirements)
- ESRS 2 Allgemeine Angaben (General disclosures)

Themenbezogene Standards zu Umweltthemen:

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

Themenbezogene Standards zu sozialen Themen:

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

Themenbezogener Standard zu Governance-Themen:

- ESRS G1 Unternehmenspolitik (Business conduct)

Übergreifende, themen-
bezogene und sektor-
spezifische Standards

Hinweis

Die in Anhang I der delegierten Verordnung enthaltenen ESRS umfassen jeweils spezifische Anhänge.

ESRS 1 sind folgende Anhänge beigefügt:

- Anhang A: Anwendungsanforderungen
- Anhang B: Qualitative Merkmale von Informationen
- Anhang C: Liste der schrittweisen Angabepflichten (Phasing-in)
- Anhang D: Aufbau der ESRS-Nachhaltigkeitserklärung
- Anhang E: Ablaufdiagramm zur Bestimmung der aufzunehmenden Angaben
- Anhang F: Beispiel für den Aufbau der ESRS-Nachhaltigkeitserklärung
- Anhang G: Beispiel für die Aufnahme von Informationen mittels Verweis

ESRS 2 sind folgende Anhänge beigefügt:

- Anhang B: Liste der Datenpunkte in übergreifenden und themenbezogenen Standards, die sich aus anderen EU-Rechtsvorschriften ergeben
- Anhang C: Angabepflichten/Anwendungsanforderungen in themenbezogenen ESRS, die zusammen mit den allgemeinen Angabepflichten des ESRS 2 gelten

Auch die themenbezogenen Standards beinhalten im Anhang sogenannte Anwendungsanforderungen, die die Art und Weise, wie die erforderlichen Angaben in den Nachhaltigkeitserklärungen offenzulegen sind, konkretisieren. Diese Anwendungsanforderungen sind fester Bestandteil der Standards und haben die gleiche Bindungswirkung wie die anderen Teile der Standards. Teilweise enthalten die Anwendungsanforderungen Berichtspflichten, die zusätzlich zu den Anforderungen des jeweiligen Standards zu erfüllen sind.

Die in den Entwurfsfassungen der EFRAG in Anhängen zu den jeweiligen Standards enthaltenen Definitionen der verwendeten Begriffe finden sich nun gebündelt in einem im Rahmen der delegierten Verordnung separat veröffentlichten Anhang (Anhang II) zusammen mit einem Abkürzungsverzeichnis wieder.

Übergreifende Standards

ESRS 1 Allgemeine Anforderungen (General requirements)

Zielsetzung

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 sektorunabhängigen als auch sektorspezifischen Angabepflichten vor, ergänzt durch unternehmensspezifische Angaben, die gemäß der in ESRS 1 festgelegten Grundsätze zu entwickeln sind.

ESRS 1 umfasst Konzepte und Grundsätze für Nachhaltigkeitserklärungen

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.

Freiwillige Angaben

Innerhalb der themenbezogenen Standards sind in allen Bereichen Umwelt, Soziales und Governance diverse Angabepflichten und/oder Datenpunkte als freiwillig offenzulegende Angaben gekennzeichnet. Dabei verwenden die ESRS folgende unterschiedliche Ausdrücke, um zwischen den verschiedenen Verpflichtungsgraden von Angabepflichten und Datenpunkten innerhalb der jeweiligen Standards zu differenzieren:

- a) „Hat anzugeben“ (shall disclose) – zeigt an, dass die Offenlegung der Angabepflicht oder des Datenpunkts verpflichtend ist;
- b) „kann angeben“ (may disclose) – zeigt an, dass die Offenlegung der Angabepflicht oder des Datenpunkts zur Förderung einer best practice freiwillig erfolgen kann.

Hinweis

Durch die Wesentlichkeitskonzeption und Freiwilligkeit bestimmter Angabepflichten und/oder Datenpunkte erwartet die Europäische Kommission eine Reduzierung der Kosten im Vergleich zu den ESRS-Vorschlägen von EFRAG um EUR 230 Mio. jährlich bei den betroffenen Unternehmen.

Darüber hinaus verwenden die ESRS den Ausdruck „hat zu berücksichtigen“ (shall consider), wenn sie sich auf Aspekte, Ressourcen oder Methoden, die das Unternehmen bei der Erstellung einer bestimmten Angabe berücksichtigen oder anwenden soll, beziehen.

Identifikation und Berichterstattung über wesentliche Themen

Grundsätzliches Konzept der doppelten Wesentlichkeit und Adressaten

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
- **Adressaten der Nachhaltigkeitserklärungen:**
 - Primäre Adressaten der allgemeinen Finanzberichterstattung (bestehende und potenzielle Investoren, Kreditgeber und andere Gläubiger (einschließlich Vermögensverwalter, Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen)) sowie
 - andere Adressaten, einschließlich Geschäftspartner des Unternehmens, Gewerkschaften und Sozialpartner, Organisationen der Zivilgesellschaft, Nichtregierungsorganisationen, Analysten und Wissenschaft.

Doppelte Wesentlichkeit berücksichtigt Impacts und finanzielle Auswirkungen

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.

Die Beurteilung der Impact-Wesentlichkeit und der finanziellen Wesentlichkeit ist miteinander verwoben und Wechselwirkungen zwischen den beiden Perspektiven sollten bei der Beurteilung der Wesentlichkeit bzw. der Identifikation der wesentlichen Aspekte berücksichtigt werden.

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 drei Schritte anzuwenden:

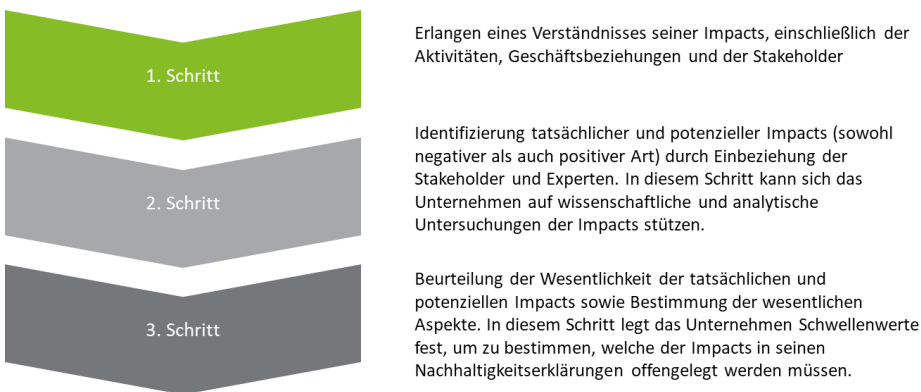


Abbildung 1: Schritte zur Beurteilung der Wesentlichkeit von Impacts

Die Beurteilung der Wesentlichkeit eines negativen Impacts orientiert sich 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) des Impacts, während sie bei potenziellen negativen Impacts auf der Schwere und Wahrscheinlichkeit des Impacts basiert. Der Schweregrad basiert auf

- dem Ausmaß (scale), d.h. wie schwerwiegend die Impacts sind oder wie nützlich positive Impacts für Mensch oder Umwelt sind;
- der Tragweite (scope); d.h. wie weit verbreitet die negativen oder positiven Impacts sind. Für Impacts auf die Umwelt kann die Tragweite als das von Umweltschäden betroffene Gebiet oder als ein bestimmter geografischer Bereich und für Impacts auf Menschen als die Anzahl der betroffenen Personen verstanden werden; und

Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf Umwelt und Gesellschaft

- der Unabänderlichkeit des Impacts (irremediable character), d.h. ob und in welchem Umfang die negativen Impacts behoben werden könnten, indem die Umwelt oder die betroffenen Menschen in ihren ursprünglichen Zustand zurückversetzt werden.

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

Im Zuge der Beurteilung der finanziellen Wesentlichkeit sind die Informationen zu ermitteln, die für die primären Adressaten der allgemeinen Finanzberichterstattung bei der Entscheidungsfindung in Bezug auf die Bereitstellung von Ressourcen an ein Unternehmen als wesentlich angesehen werden. Insbesondere gelten Informationen für diese Zielgruppe als wesentlich, wenn vernünftigerweise davon auszugehen ist, dass das Weglassen, die falsche Darstellung oder die Verschleierung dieser Informationen sich auf Entscheidungen auswirken kann, die sie auf der Grundlage der Nachhaltigkeitserklärung des Unternehmens treffen.

Ein Nachhaltigkeitsaspekt ist unter finanziellen Gesichtspunkten wesentlich, wenn er wesentliche finanzielle Auswirkungen auf das Unternehmen nach sich zieht oder wenn diese nach vernünftigem Ermessen zu erwarten sind. Dies trifft zu, wenn durch einen Nachhaltigkeitsaspekt Risiken oder Chancen entstehen, die innerhalb von kurz-, mittel- oder langfristigen Zeithorizonten einen wesentlichen Einfluss auf die Entwicklung, die Finanz- und/oder Ertragslage, die Cashflows, den Zugang zu Finanzmitteln oder die Kapitalkosten des Unternehmens haben (oder wenn ein solcher Einfluss nach vernünftigem Ermessen zu erwarten ist). Risiken und Chancen können sich aus Ereignissen in der Vergangenheit oder in der Zukunft ergeben.

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 außerhalb des bei der Erstellung des Abschlusses verwendeten Konsolidierungskreises zurückzuführen sind.

Abhängigkeiten (dependencies) von natürlichen, personellen und sozialen Ressourcen können Ursachen für finanzielle Risiken oder Chancen sein. Abhängigkeiten können sich auf zwei verschiedene Weisen auswirken:

- a) Sie können die Fähigkeit des Unternehmens, die für seine Geschäftsprozesse erforderlichen Ressourcen weiterhin zu nutzen oder zu beschaffen, sowie die Qualität und Preise dieser Ressourcen beeinflussen, und
- b) sie können die Fähigkeit des Unternehmens beeinträchtigen, sich zu akzeptablen Bedingungen auf die für seine Geschäftsprozesse erforderlichen Beziehungen zu verlassen.

Die Wesentlichkeit von Risiken und Chancen wird auf der Grundlage einer Kombination aus der Eintrittswahrscheinlichkeit und dem potenziellen Ausmaß der finanziellen Auswirkungen bewertet.

Finanzielle Effekte aus
nachhaltigkeitsbezogenen
Risiken und Chancen

Wesentliche Nachhaltigkeitsaspekte und Wesentlichkeit von Informationen

Die Wesentlichkeitsanalyse ist der Ausgangspunkt für die Nachhaltigkeitsberichterstattung im Rahmen der ESRS. Grundsätzlich unterliegen damit alle Angabepflichten einem Wesentlichkeitsvorbehalt, sodass im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse als nicht wesentlich eingestufte Aspekte und deren damit verbundene Informationen grundsätzlich weggelassen werden können.

Dennoch beinhalten die ESRS Ausnahmen davon, sodass bestimmte Informationen unabhängig vom Ergebnis der Wesentlichkeitsanalyse verpflichtend offenzulegen sind. Dies umfasst

- a) ESRS 2: alle Angabepflichten (einschließlich aller Datenpunkte);
- b) ESRS E1-E5 und G1: Angabepflicht IRO-1 **Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Impacts, Risiken und Chancen** (einschließlich aller Datenpunkte).

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) im entsprechenden themenbezogenen und sektorspezifischen ESRS offenzulegen und
- b) zusätzliche unternehmensspezifische Angaben offenzulegen, wenn der wesentliche Nachhaltigkeitsaspekt nicht durch einen ESRS oder nicht in ausreichender Granularität abgedeckt ist.

Bestimmte Angaben
unabhängig von
Wesentlichkeitsanalyse
verpflichtend

Hinweis

Für den Fall der Notwendigkeit von unternehmensspezifischen Angaben enthält ESRS 1 weitere Vorgaben zur Offenlegung solcher Angaben. Bei der Erstellung 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).

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 Kennzahlen 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.

Gelangt ein Unternehmen im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse zu dem Ergebnis, dass der Klimawandel kein wesentliches Thema ist und verzichtet daher auf die Offenlegung aller Informationen gemäß der Angabepflichten in ESRS E1

Klimawandel, so muss es die Schlussfolgerungen seiner Wesentlichkeitsanalyse in Bezug auf den Klimawandel ausführlich erklären. Beinhalten muss diese Erklärung auch eine vorausschauende Analyse der Bedingungen, die das Unternehmen dazu veranlassen könnten, den Klimawandel in Zukunft als wesentlich zu betrachten.

Kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass ein anderes Thema als der Klimawandel nicht wesentlich ist und es daher auf die Offenlegung aller Informationen gemäß den in einem themenbezogenen ESRS enthaltenen Angabepflichten verzichtet, kann es freiwillig kurz die Schlussfolgerungen seiner Wesentlichkeitsanalyse für dieses Thema erläutern.

Bei der Berichterstattung über Strategien, Maßnahmen und Ziele in Bezug auf einen Nachhaltigkeitsaspekt hat das Unternehmen die Informationen aufzunehmen, die in allen Angabepflichten und Datenpunkten in den themenbezogenen und sektorspezifischen ESRS in Bezug auf diesen Aspekt und in den entsprechenden Mindestangabepflichten zu Strategien, Maßnahmen und Zielen gemäß ESRS 2 vorgeschrieben sind. Kann das Unternehmen jedoch die Informationen, die entweder in den Angabepflichten in den themenbezogenen oder sektorspezifischen ESRS oder nach den Mindestangabepflichten in ESRS 2 zu Strategien, Maßnahmen und Zielen vorge-

Mindestangabepflichten
zu Strategien, Maßnahmen
und Zielen

schrieben sind, nicht offenlegen, weil es die entsprechenden Strategien nicht angenommen, die Maßnahmen nicht umgesetzt oder die Ziele nicht festgelegt hat, so muss es dies offenlegen und kann einen Zeitrahmen angeben, innerhalb dessen es diese umzusetzen gedenkt.

Bei der Berichterstattung über Kennzahlen für einen wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekt eines themenbezogenen 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.

Hinweis

In die Nachhaltigkeitserklärung aufzunehmen ist eine Tabelle aller Datenpunkte, die durch andere EU-Rechtsvorschriften vorgeschrieben sind (Anhang B von ESRS 2 enthält die aufgeführten EU-Rechtsvorschriften). Hierbei ist anzugeben, wo sich die Datenpunkte in der Nachhaltigkeitserklärung befinden. Verzichtet ein Unternehmen aus Wesentlichkeitsgründen auf die Offenlegung solcher Datenpunkte, muss in dieser Tabelle außerdem explizit erklärt werden, dass die betreffenden Informationen „nicht wesentlich“ sind.

Zudem sieht der Standard vor, dass berichtende Unternehmen Kriterien (einschließlich geeigneter Schwellenwerte) anwenden (und im Rahmen der Anwendung von ESRS 2 auch darüber berichten), um zu bestimmen

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

Zusammenfassend zeigt die nachfolgende Abbildung den Prozess zur Identifizierung von offenzulegenden Informationen:

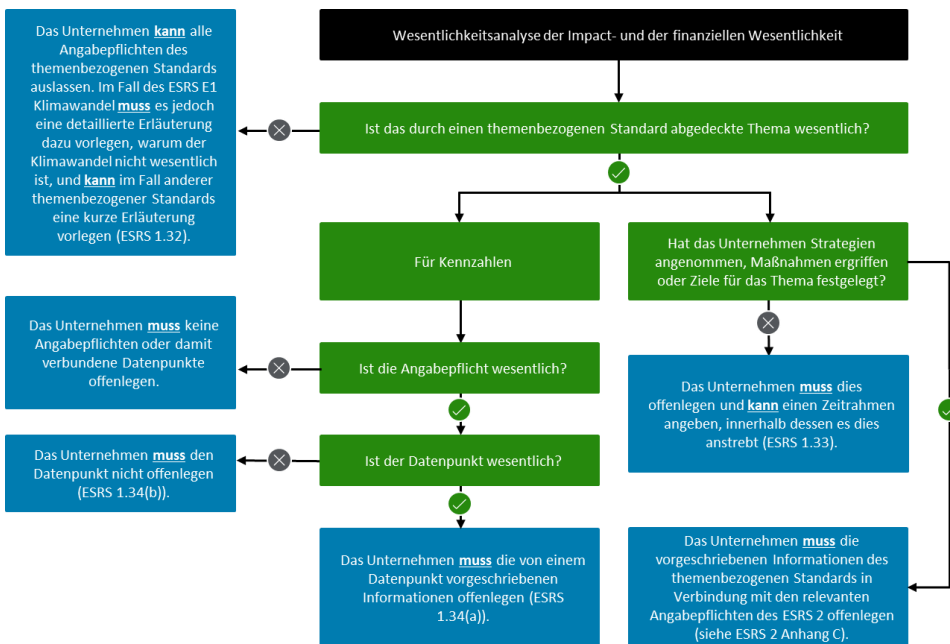


Abbildung 2: Flussdiagramm zur Bestimmung der wesentlichen Angaben, in Anlehnung an Anhang E des ESRS 1 (Hinweis: Das Ablaufdiagramm gilt nicht für eine Situation, in der das Unternehmen ein Nachhaltigkeitsthema als wesentlich bewertet, das aber nicht durch einen aktuellen Standard abgedeckt ist; in diesem Fall muss das Unternehmen zusätzliche unternehmensspezifische Angaben machen (ESRS 1. 30(b)).

Berichtsgrenze

Die Berichtsgrenze des Unternehmens für seine Nachhaltigkeitsberichterstattung ist grundsätzlich die gleiche wie in der klassischen Finanzberichterstattung. Die Konzernberichtsgrenze umfasst somit grundsätzlich 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 berichtserstattende Unternehmen für die Erweiterung der Informationen wesentliche Impacts, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit seiner vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette

Berichtsgrenze grundsätzlich konsistent mit klassischer Finanzberichterstattung

- a) entsprechend dem Ergebnis seiner Sustainability Due Diligence und seiner Wesentlichkeitsbeurteilung und
- b) in Übereinstimmung mit den spezifischen Anforderungen der themenbezogenen ESRS in Bezug auf die Wertschöpfungskette berücksichtigen muss.

Sofern assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert oder anteilig konsolidiert werden, Teil der vor- oder nachgelagerten Wertschöpfungskette sind, gelten für diese die Regelungen analog. In diesem Fall beschränken sich die Daten der assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen bei der Bestimmung von Impact-Kennzahlen nicht auf die prozentual gehaltenen Anteile, sondern beruhen auf den Impacts, die durch die Geschäftsbeziehungen des Unternehmens mit seinen Produkten und Dienstleistungen im Zusammenhang stehen.

Zeithorizont

Die Berichtsperiode 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 der Berichtsperiode folgendermaßen zu differenzieren:

- Kurzfristiger Zeithorizont: Zeitraum, den das Unternehmen in seinem Jahresabschluss als Berichtszeitraum zugrunde gelegt hat;
- mittelfristiger Zeithorizont: vom Ende des kurzfristigen Berichtszeitraums bis zu fünf Jahre und
- langfristiger Zeithorizont: mehr als fünf Jahre.

Individuelle Zeithorizonte unter bestimmten Bedingungen möglich

Hinweis

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

- a) seine Prozesse zur Identifizierung und Steuerung von wesentlichen Impacts, Risiken und Chancen oder
- b) 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.

Sustainability Due Diligence

Die ESRS sehen Offenlegungspflichten in Bezug auf die Sustainability 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 vorgesehenen Sorgfaltspflichten abdecken. Die diesbezüglichen Angabepflichten in den ESRS, die den wichtigsten Aspekten der Sustainability Due Diligence entsprechen, sind in folgende Kategorien unterteilt:

- Verankerung der Sorgfaltspflicht in der Unternehmensführung, Strategie und Geschäftsmodell,
- Einbindung von betroffenen Stakeholdern,
- Identifizierung und Bewertung nachteiliger Impacts auf Menschen und Umwelt,
- Ergreifen von Maßnahmen zur Bewältigung dieser negativen Impacts auf Menschen und Umwelt und
- Nachhalten der Wirksamkeit dieser Bemühungen.

In diesem Zusammenhang wird in ESRS 1 abschließend noch die Bedeutung der Sustainability 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

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.

Verortung der geforderten Informationen im Lagebericht

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 Umweltziele liegen 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 Standards und Rahmenwerken ergeben. Hierzu zählen etwa nicht-verbindliche Leitlinien und branchenspezifische Leitlinien, die von anderen Standardsetzungs-

gremien zur Nachhaltigkeitsberichterstattung herausgegeben werden (wie z.B. vom International Sustainability Standard Board (ISSB) oder der Global Reporting Initiative (GRI) veröffentlichte Materialien). Diese Angaben sind eindeutig mit einem entsprechenden Verweis auf die entsprechenden Rechtsvorschriften, Standards oder Rahmenwerke zu kennzeichnen und müssen die oben beschriebenen Anforderungen an qualitative Merkmale von Informationen erfüllen.

Einbezug von Informationen durch Verweise

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-Richtlinie 2007/36/EG),
- das einheitliche Registrierungsformular gemäß Artikel 9 der Verordnung (EU) 2017/1129 und
- Pillar-3-Angaben.

Hinweis

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 vor oder gleichzeitig mit dem Lagebericht veröffentlicht;
- die Angaben sind in der gleichen Sprache wie die Nachhaltigkeitserklärung verfasst;
- 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 grundsätzlich Vergleichsinformationen für ein Jahr in Bezug auf alle in der aktuellen Periode offengelegte Kennzahlen und monetäre Beträge veröffentlichen. Wenn solche Informationen für das Verständnis der Nachhaltigkeitsangaben der aktuellen Berichtsperiode relevant sind, muss das Unternehmen auch Vergleichsinformationen für die qualitativen Nachhaltigkeitsangaben offenlegen.

Vergleichsinformationen
sind offenzulegen

Wenn das Unternehmen Vergleichsinformationen offenlegt, die von den in der vorangegangenen Berichtsperiode übermittelten Informationen abweichen, muss es Folgendes angeben:

- a) Die Differenz zwischen den in der vorangegangenen Berichtsperiode veröffentlichten Zahlen und den korrigierten Vergleichszahlen und
- b) die Gründe für die Anpassung der Zahlen.

Hinweis

Unter bestimmten Umständen kann es allerdings sein, dass die Anpassung von Vergleichsinformationen für einen oder mehrere frühere Berichtsperioden zur Erzielung der Vergleichbarkeit mit der aktuellen Berichtsperiode nicht durchführbar ist. Dies kann beispielsweise dann der Fall sein, wenn Daten in der/den vorangegangenen Berichtsperiode/n womöglich nicht in einer Weise erhoben wurden, die eine rückwirkende Anwendung einer neuen Definition einer Kennzahl oder eines Ziels zulässt und es daher nicht möglich ist, die Informationen neu zu erstellen. Wenn die Anpassung von Vergleichsinformationen für einen oder mehrere frühere Berichtsperioden nicht durchführbar ist, muss das berichtende Unternehmen diese Tatsache offenlegen.

Schätzungsunsicherheiten

Wenn Kennzahlen und monetäre Beträge, 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.

Erläuterung von
Annahmen und
Schätzungen notwendig

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.

Im Zuge der vorgesehenen Konnektivität zwischen Nachhaltigkeitserklärung und finanzieller Berichterstattung ist den Daten und Annahmen, die bei der Erstellung der Nachhaltigkeitserklärung verwendet werden, besondere Bedeutung beizumessen – nicht zuletzt aufgrund der Tatsache, dass die Konsistenz der Daten und Annahmen in den letzten Jahren regelmäßig Teil der europäischen Prüfungsschwerpunkte für das Enforcement ist (siehe dazu unser [iGAAP fokussiert-Newsletter](#)). Daher fordert auch ESRS 1 explizit, dass die Daten und Annahmen so weit wie möglich mit den

entsprechenden im Jahresabschluss des Unternehmens verwendeten Finanzdaten und Annahmen übereinstimmen müssen.

Informationen zu Ereignissen nach der Berichtsperiode

In manchen Fällen erhält ein Unternehmen Informationen nach der Berichtsperiode, aber bevor der Lagebericht zur Veröffentlichung freigegeben wird. Wenn diese Informationen Nachweise oder Erkenntnisse über die zum Ende der Berichtsperiode 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 wesentliche Transaktionen, sonstige Ereignisse und Bedingungen, die nach dem Ende der Berichtsperiode eingetreten sind, muss das Unternehmen erläuternde Informationen zur Verfügung stellen, aus denen die Existenz, die Art und die möglichen Folgen dieser Ereignisse hervorgehen.

Verwendung der
bekannten Wertauf-
hellungskonzeption

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 nicht praktikabel.

Hinweis

Fehler aus früheren Perioden sind Auslassungen und falsche Angaben in der Nachhaltigkeitserklärung 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 Nachhaltigkeitserklärung 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.

Klassifizierte und vertrauliche Informationen über geistiges Eigentum, Know-how oder Ergebnisse von Innovationen

Hinsichtlich von als Verschlussache (classified information) oder vertraulich (sensitive) eingestuften Informationen enthalten die ESRS Ausnahmeregelungen. Diese Informationen können ausgelassen werden, selbst wenn diese als wesentlich identifiziert werden.

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.

Dennoch muss das Unternehmen alle zumutbaren Anstrengungen unternehmen, um sicherzustellen, dass die Auslassung solcher Informationen die Gesamtrelevanz der betreffenden Angaben nicht beeinträchtigt.

ESRS 2 Allgemeine Angaben (General disclosures)

Allgemeine Angabepflichten

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

ESRS 2 sieht übergreifende Angabepflichten vor

- Grundlagen für die Erstellung,
- Governance,
- Strategie,
- Management der Impacts, Risiken und Chancen,
- Kennzahlen und Ziele.

Grundlagen für die Erstellung

Neben einer Offenlegung der allgemeinen Grundlagen für die Erstellung der Nachhaltigkeitserklärungen (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 abgewichen wird;
- Informationen über Schätzungen im Zusammenhang mit Daten aus der Wertschöpfungskette;
- Informationen zu Schätzungen und Ergebnisunsicherheit;
- Informationen zu Änderungen bei der Erstellung oder Darstellung von Nachhaltigkeitsinformationen;
- Informationen über Fehler bei der Berichterstattung in früheren Berichtsperioden;
- Informationen über zusätzliche Angaben aufgrund anderer Rechtsvorschriften oder allgemein anerkannter Verlautbarungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung;
- Informationen zu Angaben, die über Verweise in die Nachhaltigkeitserklärung aufgenommen werden;
- Informationen im Zusammenhang mit zulässigen Übergangsvorschriften (siehe hierzu Abschnitt „Erleichterungen für die Erstanwendung (Phasing-in)“).

Governance

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 Aspekte in der Berichtsperiode behandelt wurden;
- Einbeziehung der nachhaltigkeitsbezogenen Leistung in Anreizsysteme;
- Übersicht über die in der Nachhaltigkeitserklärung bereitgestellten Informationen über den/die Due-Diligence-Prozess(e) zur Nachhaltigkeit;
- 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 zu den Elementen der Strategie, die sich auf Nachhaltigkeitsaspekte, das Geschäftsmodell und die Wertschöpfungskette beziehen oder diese beeinflussen;
- wie die Interessen und Standpunkte 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 Nachhaltigkeitserklärung aufgenommen werden. In diesem Zusammenhang sind explizit die Angabepflichten der ESRS aufzuführen, die ein Unternehmen in seiner Nachhaltigkeitserklärung befolgt hat, nebst Kenntlichmachung der Verortung der Informationen. Diese Auflistung kann tabellarisch in Form eines Indexes erfolgen.

Zudem sind Angaben zu den Strategien und Maßnahmen im Hinblick auf wesentliche Nachhaltigkeitsaspekte offenzulegen. Die diesbezüglich in ESRS 2 enthaltenen Vorgaben sind im Zusammenhang mit den jeweiligen Angabevorschriften der themenbezogenen Standards für die als wesentlich identifizierten Nachhaltigkeitsaspekte anzuwenden.

Kennzahlen und Ziele

ESRS 2 beinhaltet Vorgaben zur Berichterstattung über nachhaltigkeitsbezogene Kennzahlen und Ziele, die zu befolgen sind, wenn ein Unternehmen gemäß eines themenbezogenen Standards Kennzahlen und Ziele berichtet. Neben Anforderungen an die Qualität und Charakteristik von Kennzahlen – 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 offenzulegen.

Themenbezogene Standards

Die zehn themenbezogenen Standards sind jeweils inhaltlich vergleichbar aufgebaut. Jeder der Standards ist wie folgt strukturiert:

- Zielsetzung,
- Zusammenspiel mit anderen ESRS,
- detaillierte Angabepflichten,
- Anhang A mit Anwendungsanforderungen.

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

Umwelt

ESRS E1 Klimawandel (Climate Change)

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

- Wesentliche positive und negative tatsächliche oder potenzielle Impacts des Unternehmens auf den Klimawandel;
- bisherige, derzeitige und künftige Bemühungen zur Eindämmung des Klimawandels im Einklang mit dem Pariser Abkommen (oder einem aktualisierten internationalen Abkommen zum Klimawandel) zur Begrenzung der Erderwärmung auf 1,5°C;
- Pläne und Fähigkeit des Unternehmens, Strategie und Geschäftsmodell im Einklang mit dem Übergang zu einer nachhaltigen Wirtschaft anzupassen und zur Begrenzung der Erderwärmung auf 1,5°C beizutragen;
- alle weiteren Maßnahmen des Unternehmens zur Verhinderung, Minderung oder Behebung tatsächlicher oder potenzieller negativer Impacts und zum Umgang mit Risiken und Chancen und der Ergebnisse dieser Maßnahmen;
- Art, Typ und Umfang der wesentlichen Risiken und Chancen des Unternehmens, die sich aus den Impacts und Abhängigkeiten in Bezug auf den Klimawandel ergeben, sowie die Art und Weise, wie das Unternehmen mit diesen Risiken und Chancen umgeht;
- die finanziellen Auswirkungen von Risiken und Chancen, die sich kurz-, mittel und langfristig aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens im Hinblick auf den Klimawandel ergeben.

Positive und negative
Impacts auf den
Klimawandel

Angabepflichten

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

- Einbeziehung der nachhaltigkeitsbezogenen Leistung in Anreizsysteme,
- Übergangsplan für den Klimawandel,
- wesentliche Impacts, Risiken und Chancen und ihr Zusammenspiel mit Strategie und Geschäftsmodell(en),
- Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen klimabezogenen Impacts, Risiken und Chancen,
- Strategien im Zusammenhang mit dem Klimaschutz und der Anpassung an den Klimawandel,
- Maßnahmen und Ressourcen im Zusammenhang mit den Klimastrategien,
- Ziele im Zusammenhang mit dem Klimaschutz und der Anpassung an den Klimawandel,
- Energieverbrauch und Energiemix,
- Treibhausgas-Bruttoemissionen der Kategorien Scope 1, 2 und 3 sowie Treibhausgas-Gesamtemissionen,
- Abbau von Treibhausgasen und durch Emissionszertifikate finanzierte Projekte zur Verringerung von Treibhausgasen,
- interne CO₂-Bepreisung,
- erwartete finanzielle Auswirkungen wesentlicher physischer Risiken und Übergangsrisiken sowie potenzielle klimabezogene Chancen.

ESRS E2 Umweltverschmutzung (Pollution)

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

- Wesentliche positive und negative tatsächliche und potenzielle Impacts des Unternehmens auf die Luft-, Wasser- und Bodenverschmutzung;
- alle ergriffenen Maßnahmen zur Verhinderung, Minderung oder Behebung tatsächlicher oder potenzieller negativer Impacts und zum Umgang mit Risiken und Chancen und die Ergebnisse dieser Maßnahmen;
- Pläne und Fähigkeit des Unternehmens, Strategie und Geschäftsmodell im Einklang mit dem Übergang zu einer nachhaltigen Wirtschaft und den Erfordernissen der Vermeidung, Verminderung und Beseitigung von Umweltverschmutzung, anzupassen und so eine schadstofffreie 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 hinsichtlich der Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens im Zusammenhang mit Umweltverschmutzung sowie die Verhinderung, Verminderung, Beseitigung oder Verringerung der Umweltverschmutzung (auch aufgrund von regulatorischen Vorschriften) und wie das Unternehmen damit umgeht;
- die finanziellen Auswirkungen der wesentlichen Risiken und Chancen auf das Unternehmen, die sich kurz-, mittel- und langfristig aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens im Zusammenhang mit Umweltverschmutzung ergeben.

Positive und negative
Impacts auf Luft-, Wasser-
und Bodenverschmutzung

Angabepflichten

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

- Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Impacts, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Umweltverschmutzung,
- Strategien im Zusammenhang mit Umweltverschmutzung,
- Maßnahmen und Ressourcen im Zusammenhang mit Umweltverschmutzung,
- Ziele im Zusammenhang mit Umweltverschmutzung,
- Luft-, Wasser- und Bodenverschmutzung,
- besorgniserregende Stoffe und besonders besorgniserregende Stoffe,
- erwartete finanzielle Auswirkungen durch Impacts, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Umweltverschmutzung.

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

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

- Wesentliche positive und negative tatsächliche oder potenzielle Impacts des Unternehmens auf die Wasser- und Meeresressourcen;
- alle ergriffenen Maßnahmen zur Verhinderung oder Minderung wesentlicher tatsächlicher oder potenzieller negativer Impacts, zum Schutz von Wasser- und Meeresressourcen und zum Umgang mit Risiken und Chancen und der Ergebnisse dieser Maßnahmen, auch im Hinblick auf die 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;
- Pläne und Fähigkeit des Unternehmens, Strategie und Geschäftsmodell im Einklang mit der Förderung einer nachhaltigen Wassernutzung auf der Grundlage eines langfristigen Schutzes der verfügbaren Wasserressourcen anzupassen; Schutz aquatischer Ökosysteme und die Wiederherstellung von Süßwasser- und Meereslebensräumen;
- Art, Typ und Umfang der wesentlichen Risiken und Chancen des Unternehmens, die sich aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens in Bezug auf Wasser- und Meeresressourcen ergeben, sowie die Art und Weise, wie das Unternehmen mit diesen umgeht;
- Die finanziellen Auswirkungen der wesentlichen Risiken und Chancen auf das Unternehmen, die sich kurz-, mittel- und langfristig aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens in Bezug auf Wasser- und Meeresressourcen ergeben.

Positive und negative
Impacts auf die Wasser-
und Meeresressourcen

Angabepflichten

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

- Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Impacts, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Wasser- und Meeresressourcen,
- Strategien im Zusammenhang mit Wasser- und Meeresressourcen,
- Maßnahmen und Ressourcen im Zusammenhang mit Wasser- und Meeresressourcen,
- Ziele im Zusammenhang mit Wasser- und Meeresressourcen,
- Wasserverbrauch,
- erwartete finanzielle Auswirkungen durch Impacts, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Wasser- und Meeresressourcen.

ESRS E4 Biologische Vielfalt und Ökosysteme (Biodiversity and ecosystems)

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

- Wesentliche positive und negative tatsächliche oder potenzielle Impacts des Unternehmens auf die biologische Vielfalt (Biodiversität) und die Ökosysteme, einschließlich des Ausmaßes, in dem es zu den Ursachen für den Verlust und die Schädigung der biologischen Vielfalt und von Ökosystemen beiträgt;
- alle ergriffenen Maßnahmen zur Verhinderung oder Minderung wesentlicher tatsächlicher oder potenzieller negativer Impacts, zum Schutz und zur Wiederherstellung der biologischen Vielfalt und von Ökosystemen und zum Umgang mit Risiken und Chancen und der Ergebnisse dieser Maßnahmen;
- Pläne und Fähigkeit des Unternehmens, Strategie und Geschäftsmodell im Einklang mit den folgenden Punkten anzupassen:
 - Einhaltung der Belastbarkeitsgrenzen des Planeten im Zusammenhang mit der Integrität der Biosphäre und dem Landsystemwandel,
 - der Vision des Kunming-Montreal Global Biodiversity Framework und seiner einschlägigen Ziele und Vorgaben,
 - der Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die Erhaltung der wildlebenden Vogelarten (Richtlinie 2009/147/EG) und der Richtlinie des Rates zur Erhaltung der natürlichen Lebensräume sowie der wildlebenden Tiere und Pflanzen (Richtlinie 92/43/EWG),
 - der Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Schaffung eines Ordnungsrahmens für Maßnahmen der Gemeinschaft im Bereich der Meeresumwelt (Meeresstrategie-Rahmenrichtlinie; Richtlinie 2008/56/EG);
- Art, Typ und Umfang der wesentlichen Risiken, Abhängigkeiten und Chancen des Unternehmens im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen, sowie die Art und Weise, wie das Unternehmen damit umgeht;
- die finanziellen Auswirkungen der wesentlichen Risiken und Chancen auf das Unternehmen, die sich kurz-, mittel- und langfristig aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens in Bezug auf biologische Vielfalt und Ökosysteme ergeben.

Positive und negative
Impacts auf biologische
Vielfalt und Ökosysteme

Angabepflichten

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

- Übergangsplan und Berücksichtigung von biologischer Vielfalt und Ökosystemen in Strategie und Geschäftsmodell,
- wesentliche Impacts, Risiken und Chancen und ihr Zusammenspiel mit Strategie und Geschäftsmodell,
- Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Impacts, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen,
- Strategien im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen,
- Maßnahmen und Ressourcen im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen,
- Ziele im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen,
- Impact-Kennzahlen im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Veränderungen von Ökosystemen,
- erwartete finanzielle Auswirkungen durch Impacts, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen.

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

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

- Wesentliche positive und negative tatsächliche oder potenzielle Impacts des Unternehmens auf die Ressourcennutzung, einschließlich der Effizienz der Ressourcen, der Vermeidung und Erschöpfung nicht erneuerbarer Ressourcen und der nachhaltigen Beschaffung und Nutzung erneuerbarer Ressourcen;
- alle ergriffenen Maßnahmen zur Verhinderung und Minderung tatsächlicher oder potenzieller negativer Impacts im Zusammenhang mit Ressourcennutzung, einschließlich Maßnahmen zur Entkopplung des Wirtschaftswachstums von der Verwendung von Materialien und zum Umgang mit Risiken und Chancen;
- Pläne und Fähigkeit des Unternehmens, Strategie und Geschäftsmodell 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 in Bezug auf Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft, sowie der Art und Weise, wie das Unternehmen damit umgeht;
- die finanziellen Auswirkungen der wesentlichen Risiken und Chancen auf das Unternehmen, die sich kurz-, mittel- und langfristig aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens in Bezug auf Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft ergeben.

Positive und negative
Impacts auf die
Ressourcennutzung

Angabepflichten

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

- Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Impacts, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft,
- Strategien im Zusammenhang mit Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft,
- Maßnahmen und Ressourcen im Zusammenhang mit Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft,
- Ziele im Zusammenhang mit Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft,
- Ressourcenzuflüsse und -abflüsse (z.B. Produktionsmaterial, Verpackungen, Abfall),
- erwartete finanzielle Auswirkungen durch 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 Adressaten der Nachhaltigkeits-erklärungen eines Unternehmens ermöglichen sollen, folgende Aspekte zu verstehen:

- Wesentliche positive und negative tatsächliche oder potenzielle Impacts des Unternehmens auf die eigene Belegschaft;
- alle ergriffenen Maßnahmen zur Verhinderung, Minderung oder Behebung tatsächlicher oder potenzieller negativer Impacts und Umgang mit Risiken und Chancen sowie Ergebnisse dieser Maßnahmen;
- Art, Typ und Umfang der wesentlichen Risiken und Chancen des Unternehmens im Zusammenhang mit den Impacts und Abhängigkeiten in Bezug auf die eigene Belegschaft, sowie die Art und Weise, wie das Unternehmen damit umgeht;
- die finanziellen Auswirkungen der wesentlichen Risiken und Chancen auf das Unternehmen, die sich kurz-, mittel- und langfristig aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens in Bezug auf die eigene Belegschaft ergeben.

Positive und negative
Impacts auf die eigene
Belegschaft

Angabepflichten

Um die oben beschriebene Zielsetzung des ESRS S1 zu erreichen, muss ein Unternehmen wesentliche Informationen über folgende Punkte offenlegen:

- Interessen und Sichtweisen der Stakeholder,
- wesentliche Impacts, Risiken und Chancen und ihr Zusammenspiel mit Strategie und Geschäftsmodell,
- Strategien im Zusammenhang mit der eigenen Belegschaft,
- Verfahren zur Einbeziehung eigener Arbeitskräfte und deren Vertretung in Bezug auf die Impacts,
- Verfahren zur Behebung negativer Impacts und Kanäle, über die eigene Arbeitskräfte Bedenken äußern können,
- Ergreifung von Maßnahmen in Bezug auf wesentliche Impacts und Ansätze zur Minderung wesentlicher Risiken und zur Nutzung wesentlicher Chancen im Zusammenhang mit der eigenen Belegschaft sowie die Wirksamkeit dieser Maßnahmen und Ansätze,
- Ziele im Zusammenhang mit der Bewältigung wesentlicher negativer Impacts, der Förderung positiver Impacts und Umgang mit wesentlichen Risiken und Chancen,
- Merkmale der Beschäftigten des Unternehmens (z.B. Geschlecht, Voll- vs. Teilzeit),
- Merkmale der nicht-angestellten Beschäftigten in der eigenen Belegschaft,
- tarifvertragliche Abdeckung und sozialer Dialog,
- Kennzahlen zur Diversität,
- Kennzahlen zur angemessenen Entlohnung,
- Kennzahlen zur Deckung des Anspruchs auf soziale Sicherheit,
- Kennzahlen zur Beschäftigung von Menschen mit Behinderungen,
- Kennzahlen für Schulungen und Kompetenzentwicklung,
- Kennzahlen für Gesundheitsschutz und Sicherheit,
- Kennzahlen für die Vereinbarkeit von Berufs- und Privatleben,
- Kennzahlen zur Vergütung (Lohngefälle und Gesamtvergütung),
- Kennzahlen zu Vorfällen, Beschwerden und schwerwiegenden Impacts im Zusammenhang mit Menschenrechten.

ESRS S2 Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette (Workers in the value chain)

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

- Wesentliche positive und negative tatsächliche oder potenzielle Impacts des Unternehmens auf die Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette;
- alle ergriffenen Maßnahmen zur Verhinderung, Minderung oder Behebung tatsächlicher oder potenzieller negativer Impacts und Umgang mit Risiken und Chancen sowie Ergebnisse dieser Maßnahmen;
- Art, Typ und Umfang der wesentlichen Risiken und Chancen des Unternehmens im Zusammenhang mit den Impacts und Abhängigkeiten in Bezug auf Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette, sowie die Art und Weise, wie das Unternehmen damit umgeht;
- die finanziellen Auswirkungen von Risiken und Chancen auf das Unternehmen, die sich kurz-, mittel- und langfristig aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens in Bezug auf die Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette ergeben.

Positive und negative
Impacts auf die
Arbeitskräfte in der
Wertschöpfungskette

Angabepflichten

Um die oben beschriebene Zielsetzung des ESRS S2 zu erreichen, muss ein Unternehmen wesentliche Informationen über folgende Punkte offenlegen:

- Interessen und Sichtweisen der Stakeholder,
- wesentliche Impacts, Risiken und Chancen und ihr Zusammenspiel mit Strategie und Geschäftsmodell,
- Strategien im Zusammenhang mit Arbeitskräften in der Wertschöpfungskette,
- Verfahren zur Einbeziehung der Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette in Bezug auf die Impacts,
- Verfahren zur Behebung negativer Impacts und Kanäle, über die Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette Bedenken äußern können,
- Ergreifung von Maßnahmen in Bezug auf wesentliche Impacts und Ansätze zum Management wesentlicher Risiken und zur Nutzung wesentlicher Chancen im Zusammenhang mit Arbeitskräften in der Wertschöpfungskette sowie der Wirksamkeit dieser Maßnahmen und Ansätze,
- Ziele im Zusammenhang mit der Bewältigung wesentlicher negativer Impacts, der Förderung positiver Impacts und dem Umgang mit wesentlichen Risiken und Chancen.

ESRS S3 Betroffene Gemeinschaften (Affected communities)

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

- Wesentliche positive und negative tatsächliche oder potenzielle Impacts des Unternehmens auf Gemeinschaften in Gebieten, in denen Auswirkungen am wahrscheinlichsten und schwerwiegendsten sind;
- alle ergriffenen Maßnahmen zur Verhinderung, Minderung oder Behebung tatsächlicher oder potenzieller negativer Impacts und Umgang mit Risiken und Chancen sowie Ergebnisse dieser Maßnahmen;
- Art, Typ und Umfang der wesentlichen Risiken und Chancen des Unternehmens im Zusammenhang mit den Impacts und Abhängigkeiten in Bezug auf betroffene Gemeinschaften, sowie die Art und Weise, wie das Unternehmen damit umgeht;
- die finanziellen Auswirkungen von Risiken und Chancen auf das Unternehmen, die sich kurz-, mittel- und langfristig aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens in Bezug auf betroffene Gemeinschaften ergeben.

Positive und negative
Impacts auf betroffene
Gemeinschaften

Angabepflichten

Um die oben beschriebene Zielsetzung des ESRS S3 zu erreichen, muss ein Unternehmen wesentliche Informationen über folgende Punkte offenlegen:

- Interessen und Sichtweisen der Stakeholder,
- wesentliche Impacts, Risiken und Chancen und ihr Zusammenspiel mit Strategie und Geschäftsmodell,
- Strategien im Zusammenhang mit betroffenen Gemeinschaften,
- Verfahren zur Einbeziehung betroffener Gemeinschaften in Bezug auf Impacts,
- Verfahren zur Behebung negativer Impacts und Kanäle, über die betroffene Gemeinschaften Bedenken äußern können,
- Ergreifung von Maßnahmen in Bezug auf wesentliche Impacts auf betroffene Gemeinschaften und Ansätze zum Management wesentlicher Risiken und zur Nutzung wesentlicher Chancen im Zusammenhang mit betroffenen Gemeinschaften sowie die Wirksamkeit dieser Maßnahmen und Ansätze,
- Ziele im Zusammenhang mit der Bewältigung wesentlicher negativer Impacts, der Förderung positiver Impacts und dem Umgang mit wesentlichen Risiken und Chancen.

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

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

- Wesentliche positive und negative tatsächliche oder potenzielle Impacts des Unternehmens auf Verbraucher und Endnutzer der Produkte und/oder Dienstleistungen eines Unternehmens;
- alle ergriffenen Maßnahmen zur Verhinderung, Minderung oder Behebung tatsächlicher oder potenzieller negativer Impacts und Umgang mit Risiken und Chancen sowie Ergebnisse dieser Maßnahmen;
- Art, Typ und Ausmaß der wesentlichen Risiken und Chancen des Unternehmens im Zusammenhang mit den Impacts und Abhängigkeiten in Bezug auf Verbraucher und Endnutzer, sowie der Art und Weise, wie das Unternehmen damit umgeht;
- die finanziellen Auswirkungen von Risiken und Chancen auf das Unternehmen, die sich kurz-, mittel- und langfristig aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens in Bezug auf Verbraucher und Endnutzer ergeben.

Positive und negative
Impacts auf Verbraucher
und Endnutzer

Angabepflichten

Um die oben beschriebene Zielsetzung des ESRS S4 zu erreichen, muss ein Unternehmen wesentliche Informationen über folgende Punkte offenlegen:

- Interessen und Sichtweisen der Stakeholder,
- wesentliche Impacts, Risiken und Chancen und ihr Zusammenspiel mit Strategie und Geschäftsmodell,
- Strategien im Zusammenhang mit Verbrauchern und Endnutzern,
- Verfahren zur Einbeziehung von Verbrauchern und Endnutzern in Bezug auf Impacts,
- Verfahren zur Behebung negativer Impacts und Kanäle, über die Verbraucher und Endnutzer Bedenken äußern können,
- Ergreifung von Maßnahmen in Bezug auf wesentliche Impacts auf Verbraucher und Endnutzer und Ansätze zum Management wesentlicher Risiken und zur Nutzung wesentlicher Chancen im Zusammenhang mit Verbrauchern und Endnutzern sowie die Wirksamkeit dieser Maßnahmen und Ansätze,
- Ziele im Zusammenhang mit der Bewältigung wesentlicher negativer Impacts, der Förderung positiver Impacts und dem Umgang mit wesentlichen Risiken und Chancen.

Governance

ESRS G1 Unternehmenspolitik (Business conduct)

Der Standard sieht Angabepflichten vor, die es den Adressaten der Nachhaltigkeits-erklärungen eines Unternehmens ermöglichen sollen, die Strategie und den Ansatz des Unternehmens, seine Prozesse und Verfahren sowie seine Leistung in Bezug auf die Unternehmenspolitik zu verstehen.

Angaben zur
Unternehmenspolitik

Angabepflichten

Um die oben beschriebene Zielsetzung des ESRS G1 zu erreichen, muss ein Unternehmen wesentliche Informationen über folgende Punkte offenlegen:

- Rolle der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane,
- Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Impacts, Risiken und Chancen,
- Strategien in Bezug auf Unternehmenspolitik und -kultur,
- Management der Lieferantenbeziehungen,
- Verhinderung und Aufdeckung von Korruption und Bestechung,
- bestätigte Korruptions- oder Bestechungsfälle,
- politische Einflussnahme und Lobbytätigkeiten,
- Zahlungspraktiken.

Erleichterungen für die Erstanwendung (Phasing-in)

Auslassung wesentlicher Angabepflichten

Um die Erstanwendung der ESRS insbesondere für kleinere Unternehmen sowie Unternehmen, die erstmals über Nachhaltigkeitsaspekte berichten, zu erleichtern, sehen die ESRS zulässige Übergangsvorschriften (sog. „Phasing-in“) für bestimmte Angabepflichten vor. In ESRS 1 wird in diesem Zusammenhang eine Unterscheidung getroffen zwischen Erleichterungen, die für alle Unternehmen gelten, sowie für Erleichterungen, die nur für Unternehmen mit weniger als 750 Beschäftigten gelten. Die nachstehende Übersicht beinhaltet eine Übersicht der schrittweisen Angabepflichten, die sich in Anhang C des ESRS 1 finden.

Phasing-in: Differenzierung
nach Anzahl der
Beschäftigten










Standard	Mögliches Auslassen wesentlicher Angabepflichten	Sämtliche Unternehmen		
		Unternehmen mit < 750 Beschäftigten		
		Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3
ESRS 2	Erwartete finanzielle Auswirkungen wesentlicher Risiken und Chancen		Qualitative Angaben für die ersten drei Jahre möglich	
ESRS E1	Datenpunkte zu Scope 3- und gesamten GHG-Emissionen (E1-6)		Qualitative Angaben für die ersten drei Jahre möglich	
ESRS E2 ESRS E3 ESRS E4 ESRS E5	Erwartete finanzielle Auswirkungen von themenbezogenen Impacts, Risiken und Chancen (E2-6, E3-5, E4-6, E5-6)		Qualitative Angaben für die ersten drei Jahre möglich	
ESRS E4	Alle Angabepflichten			
ESRS S1	Alle Angabepflichten			
	Bestimmte Angabepflichten/Datenpunkte (S1-7, -8, -11, -12, -13, -14, -15)			
ESRS S2 ESRS S3 ESRS S4	Alle Angabepflichten			

Abbildung 3: Übersicht zu Erleichterungsvorschriften bei der Erstanwendung gemäß Anhang C des ESRS 1

Erleichterungen für sämtliche Unternehmen

Die zugelassenen Übergangsvorschriften für sämtliche Unternehmen im Anwendungsbereich beziehen sich für das Auslassen von Informationen jeweils auf das erste Jahr der Berichterstattung. Konkret kann im ersten Berichtsjahr zulässigerweise auf die folgenden Angaben verzichtet werden:

- Erwartete finanzielle Auswirkungen von wesentlichen Risiken und Chancen bei der Berichterstattung gemäß ESRS 2 **Allgemeine Angaben**; sofern eine Berichterstattung mittels quantitativer Angaben nicht praktikabel ist, ist in den ersten drei Jahren der Berichterstattung die Veröffentlichung von lediglich qualitativen Angaben zulässig;
- erwartete finanzielle Auswirkungen von wesentlichen physischen Risiken, Übergangsrisiken und klimabezogenen Chancen gemäß des themenbezogenen Standards ESRS E1 **Klimawandel**; sofern eine Berichterstattung mittels quantitativer Angaben nicht praktikabel ist, ist auch hier in den ersten drei Jahren der Berichterstattung die Veröffentlichung von lediglich qualitativen Angaben zulässig;
- erwartete finanzielle Auswirkungen von themenbezogenen Impacts, Risiken und Chancen im Hinblick auf die Standards ESRS E2 **Umweltverschmutzung**, ESRS E3 **Wasser- und Meeresressourcen**, ESRS E4 **Biologische Vielfalt und Ökosysteme** und ESRS E5 **Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft**; auch für diese Angaben ist in den ersten drei Jahren der Berichterstattung die Veröffentlichung von lediglich qualitativen Angaben zulässig, zumal ohne Erfordernis der fehlenden Praktikabilität wie bei den Angabepflichten gemäß ESRS E1-9;
- bestimmte Angabepflichten bzw. Datenpunkte der Angabepflichten gemäß ESRS S1 **Eigene Belegschaft**, z.B. im Hinblick auf Angaben zu sozialem Schutz, Menschen mit Behinderungen, arbeitsbedingten Erkrankungen und Work-Life-Balance.

Verzicht auf bestimmte Angaben möglich

Erleichterungen für Unternehmen mit weniger als 750 Beschäftigten

Die Übergangsvorschriften für Unternehmen mit weniger als 750 Beschäftigten erstrecken sich grundsätzlich auf das erste bzw. die ersten beiden Jahre der Berichterstattung. Konkret kann – neben den zulässigen Auslassungen, die ohnehin für alle Unternehmen gelten – zulässigerweise auf die folgenden Angaben verzichtet werden:

- Datenpunkte zu Scope 3- sowie den gesamten Treibhausgasemissionen (Angabepflichten gemäß E1-6) für das erste Jahr der Berichterstattung;
- sämtliche Angabepflichten des themenbezogenen Standards ESRS S1 **Eigene Belegschaft** für das erste Jahr der Berichterstattung;
- sämtliche Angabepflichten der themenbezogenen Standards ESRS E4 **Biologische Vielfalt und Ökosysteme**, ESRS S2 **Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette**, ESRS S3 **Betroffene Gemeinschaften** und ESRS S4 **Verbraucher und Endnutzer** für die ersten beiden Jahre der Berichterstattung.

Hinweis

Nach Schätzungen der Europäischen Kommission belaufen sich die Kosteneinsparungen, die durch die Erleichterungen im Vergleich zu den ESRS-Entwürfen von EFRAG ausgelöst werden, während des Übergangszeitraums auf insgesamt EUR 1,172 Mrd. Allein die Übergangsvorschriften, die für Unternehmen mit weniger als 750 Beschäftigten gelten sollen, könnten schätzungsweise von etwa 30.000 der insgesamt knapp 50.000 Unternehmen, die EU-weit im Anwendungsbereich der CSRD sein werden, in Anspruch genommen werden.

Notwendige Angaben gemäß ESRS 2

Im Zusammenhang mit den zulässigen Übergangsvorschriften sieht ESRS 2 zusätzliche Angaben vor, die zu machen sind, wenn ein Unternehmen mit weniger als 750 Beschäftigten von der Erleichterungsmöglichkeit Gebrauch macht, sämtliche Angabepflichten eines themenbezogenen Standards – d.h., ESRS E4 bzw. ESRS S1-S4 – zunächst auszulassen. Konkret werden in diesem Fall die folgenden Informationen gefordert:

Zusätzliche Angabepflichten bei Phasing-in

- Angabe, ob die in ESRS E4 bzw. ESRS S1-S4 enthaltenen Themen im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse als wesentlich eingestuft wurden;
- wenn eines oder mehrere der Themen als wesentlich eingestuft wurden, für jedes dieser Themen:
 - Angabe der in ESRS 1.AR16 aufgeführten Aspekte (d.h. Themen bzw. Unterthemen), die als wesentlich eingestuft wurden und kurze Beschreibung, wie Geschäftsmodell und Strategie den entsprechenden Impacts Rechnung tragen,
 - kurze Beschreibung der gesetzten Ziele im Hinblick auf die Aspekte und des Fortschritts der Zielerreichung sowie ob die Ziele im Zusammenhang mit Biodiversität und Ökosystemen auf schlüssigen wissenschaftlichen Erkenntnissen beruhen,
 - kurze Beschreibung der Strategien im Hinblick auf die Aspekte,
 - kurze Beschreibung der ergriffenen Maßnahmen, um tatsächliche oder potenzielle nachteilige Impacts im Zusammenhang mit den Aspekten zu identifizieren, zu überwachen, zu verhindern, zu mindern, zu beheben oder zu beenden, sowie der Ergebnisse dieser Maßnahmen,
 - Angabe von relevanten Kennzahlen für die Aspekte.

Die geforderten Informationen sollen den Mindestanforderungen der CSRD Rechnung tragen, wonach grundsätzlich über wesentliche Themen zu berichten ist. Zwar zielen die oben dargestellten Anforderungen des ESRS 2 darauf ab, kurze und prägnante Informationen zu liefern und schreiben keine spezifische Struktur oder Methodik für die geforderten Angaben vor – eine vollständige Auslassung von Informationen zu Aspekten, die die themenbezogenen Standards ESRS E4 bzw. ESRS S1-S4 betreffen, ist im ersten bzw. zweiten Jahr der Berichterstattung somit allerdings nicht möglich.

Unternehmensspezifische Angaben

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 Berichtsperioden 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 themenbezogenen ESRS erstellten Angaben durch eine angemessene Reihe zusätzlicher Angaben ergänzt werden, um Nachhaltigkeitsaspekte abzudecken, die für das Unternehmen in seiner/seiner 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.

Angaben über die Wertschöpfungskette

Wenn in den ersten drei Jahren der Berichterstattung nach ESRS nicht alle erforderlichen Informationen über die Wertschöpfungskette verfügbar sind, kann eine Offenlegung dieser Informationen unterbleiben – dann müssen jedoch die Anstrengungen erläutert werden, die unternommen wurden, um die Informationen über die Wertschöpfungskette zu erhalten, die Gründe, weshalb diese Informationen nicht beschafft werden konnten, und die Pläne, diese Informationen in Zukunft zu beschaffen.

In den ersten drei Jahren der Berichterstattung nach ESRS können für die Offenlegung von Verfahren, Maßnahmen und Zielen die Angaben im Hinblick auf die Wertschöpfungskette zudem auf intern bereits vorliegende Informationen beschränkt werden.

Angabe von Vergleichsinformationen

Im ersten Jahr der Berichterstattung nach ESRS kann die Angabe von Vergleichsinformationen für die vorherige Berichtsperiode unterbleiben. Für die in Anhang C des ESRS 1 enthaltenen Angabepflichten, die schrittweise eingeführt werden können, gilt diese Übergangsbestimmung in Bezug auf das erste Jahr der verpflichtenden Anwendung.

Verzicht auf Vergleichsinformationen bei Erstanwendung möglich

Ausblick

Die von der Europäischen Kommission verabschiedete delegierte Verordnung zu den ESRS wird in einem nächsten Schritt durch den Europäischen Rat und das Europäische Parlament während eines zweimonatigen Zeitraums geprüft. Dieser Zeitraum kann einmal um zwei Monate verlängert werden. Innerhalb dieses Zeitraums (sog. „scrutiny period“) können der Europäische Rat und das Europäische Parlament die delegierte Verordnung nur insgesamt ablehnen, Änderungen sind nicht mehr möglich. Anschließend und sofern kein Einspruch erfolgt ist, werden die ESRS im Amtsblatt der EU veröffentlicht, wodurch der Rechtsakt in Kraft tritt und die ESRS grundsätzlich ab dem 1. Januar 2024 erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden sind, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen.

Neben der Entwicklung der ersten zwölf ESRS als „Set 1“ sieht die CSRD noch weitere Arbeitspakete für EFRAG vor. So sollen erste sektorspezifische ESRS für insgesamt rund 40 verschiedene Branchen entwickelt werden. Für die künftigen Berichterstattungspflichten der im Anwendungsbereich befindlichen kapitalmarktorientierten kleinen und mittelgroßen Unternehmen (KMU) ist zudem die Entwicklung von spezifischen Listed-KMU-ESRS vorgesehen. Für nicht-kapitalmarktorientierte KMU sollen freiwillig anzuwendende Leitlinien erarbeitet werden. Mit einer Veröffentlichung und Konsultation der genannten Entwürfe, ebenso wie für die XBRL-Taxonomie für „Set 1“ der ESRS, könnte im vierten Quartal 2023 zu rechnen sein. Auch für die Berichterstattung von Drittstaatenunternehmen außerhalb der EU sollen spezifische Drittstaaten-ESRS entwickelt werden. Ein Zeitplan für die Veröffentlichung dieser Entwürfe steht allerdings noch nicht fest.

Die Entwicklung weiterer Leitlinien und Guidance ist ebenfalls vorgesehen. So plant die Europäische Kommission, einen Mechanismus zur formalen Auslegung der ESRS zu entwickeln. EFRAG entwickelt zudem Implementierungsleitlinien zu „Set 1“ der ESRS, die insbesondere Anwendungshinweise für die Wesentlichkeitsanalyse sowie für die Berücksichtigung der Wertschöpfungskette beinhalten sollen – eine Veröffentlichung wird ebenfalls noch in diesem Jahr erwartet.

Hinweis

Generell ist bei der Entwicklung von Standards für die Berichterstattung über Nachhaltigkeitsaspekte ein zeitlicher Gleichlauf verschiedener Initiativen festzustellen. Hervorzuheben sind in diesem Zusammenhang insbesondere die Aktivitäten des International Sustainability Standards Board (ISSB). Am 26. Juni 2023 hat der ISSB mit IFRS S1 **General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information** und IFRS S2 **Climate-related Disclosures** seine ersten beiden IFRS Sustainability Disclosure Standards (IFRS SDS) zur Offenlegung von Nachhaltigkeitsinformationen veröffentlicht (zu den Details der Standards siehe unseren [iGAAP fokussiert-Newsletter](#)). Der ISSB verfolgt mit der Veröffentlichung seiner Standards das Ziel, international akzeptierte und weltweit genutzte umfassende „Mindeststandards“ im Sinne eines globalen Basiskanons für die Berichterstattung über Nachhaltigkeitsaspekte zu entwickeln. Eine solche globale Basis erscheint aus Sicht von Adressaten und Erstellern wünschenswert, da global agierende Unternehmen und Investoren sowie sonstige Stakeholder an materiell unterschiedlichen Berichtsstandards wenig Interesse haben dürften. Im Zuge der nun veröffentlichten endgültigen ESRS und IFRS SDS haben die Europäische Kommission, EFRAG und der ISSB gemeinsam daran gearbeitet, die Interoperabilität insbesondere ihrer jeweiligen klimabezogenen Offenlegungsanforderungen zu verbessern. Um allerdings eine Interoperabilität verschiedener Rahmenwerke zu erreichen, müssen diese kompatibel und konsistent sein. Ziel der Bemühungen war es daher, ein hohes Maß an Angleichung und eine folglich geringere Komplexität im Sinne einer Vermeidung von Doppelbelastung für Unternehmen zu schaffen, die sowohl die IFRS SDS als auch die ESRS anwenden. Inwieweit die beiden Rahmenwerke in der praktischen Anwendung tatsächlich kompatibel im Sinne einer Interoperabilität sein werden, bleibt abzuwarten – ebenso, wie die Standardsetter diese gewünschte Interoperabilität ggf. dokumentieren werden. Die gemeinsamen Arbeiten von Europäischer Kommission, EFRAG und ISSB im Hinblick auf Leitlinien zur Interoperabilität (z.B. tabellarische Gegenüberstellungen der Angabepflichten) und digitales Tagging der Informationen werden jedenfalls fortgesetzt.

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

Kai Hecht

Tel: + 49 (0) 89 29036 5608
kahecht@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 415.000 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.