



# LEITFADEN UMSETZUNG DER **NACHHALTIGKEITS- BERICHTERSTATTUNG**



## VORWORT

Die neuen Regelungen der Europäischen Union zur Nachhaltigkeitsberichterstattung stellen viele Unternehmen vor neue Herausforderungen. Mit der deutlichen Erweiterung des Kreises der betroffenen Betriebe setzt die europäische Politik ein klares Zeichen, eine Wirtschaft in Einklang mit der Natur und sozialen Erfordernissen schaffen zu wollen.

Dabei wird aber übersehen, dass vielfach öffentliche Kontrollaufgaben an Betriebe ausgelagert werden, die diese nicht leisten können. Wir setzen uns daher für eine praxisgerechte Ausgestaltung der Regelungen ein. Jede überbordende Bürokratie ist klar abzulehnen.

Die sparte.industrie der Wirtschaftskammer OÖ unterstützt Sie zugleich als Servicedienstleister bei der Umsetzung der Regelungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Wir wollen den betroffenen Unternehmen mit diesem Leitfaden einen wertvollen Wegbegleiter bei der Einhaltung der Pflichten zur Verfügung stellen.



Erich Frommwald  
Obmann sparte.industrie  
WKO Oberösterreich

## » INHALT

<b>1. Nachhaltigkeitsberichterstattung</b> .....	<b>7</b>
1.1 European Green Deal .....	8
1.2 Non-Financial Reporting Directive & NaDiVeG .....	9
1.3 Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) .....	9
1.4 EU-Taxonomie .....	12
<b>2. Übersicht über Reporting Standards/Rahmenwerke</b> .....	<b>12</b>
2.1 Freiwillig anzuwendende Standards .....	13
2.1.1 Die Global Reporting Initiative (GRI) .....	13
2.1.2 Sustainable Development Goals .....	14
2.1.3 Science Based Targets .....	14
2.1.4 Greenhouse Gas Protocol .....	15
2.1.5 TCFD .....	15
2.1.6 Committee of Sponsoring Organizations (COSO) Rahmenwerk .....	16
2.2 European Sustainability Reporting Standards (ESRS) .....	16
2.2.1 ESRS 1 – Allgemeine Anforderungen .....	17
2.2.2 ESRS 2 – Allgemeine Angaben .....	21
2.2.3 ESRS E1 – 5 Umweltstandards .....	22
2.2.4 ESRS S1 – 4 Soziale Standard .....	24
2.2.5 ESRS G1 – Governance Standard .....	25
<b>3. Die Schritte des Berichtsprozesses</b> .....	<b>25</b>
3.1 Wesentlichkeitsanalyse .....	26
3.1.1 Doppelte Wesentlichkeit .....	27
3.1.2 Prozess der Wesentlichkeitsanalyse .....	28
3.1.3 Das Ziel der Wesentlichkeitsanalyse .....	29
3.2 Governance .....	30
3.3 Strategie .....	31
3.4 Indikatoren .....	32
3.5 Ziele und Maßnahmen .....	33
3.6 Datenerhebung .....	34
3.7 Berichterstellung .....	35
3.7.1 Externe Prüfung .....	36
3.7.2 Veröffentlichung .....	37

## » ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

<b>CapEx.</b>	Capital Expenditures
<b>COSO.</b>	Committee of Sponsoring Organizations
<b>CSRD.</b>	Corporate Sustainability Reporting Directive
<b>EFRAG.</b>	European Financial Reporting Advisory Group
<b>EMAS.</b>	Eco Management and Audit Scheme
<b>ESEF.</b>	European Single Electronic Format
<b>ESG.</b>	Environmental, Social, and Governance
<b>ESRS.</b>	European Sustainability Reporting Standards
<b>FSB.</b>	Financial Stability Boards
<b>GHG.</b>	Green House Gas
<b>GRI.</b>	Global Reporting Initiative
<b>IIRC.</b>	International Integrated Reporting Framework
<b>ISO.</b>	International Organization for Standardization
<b>NaDiVeG.</b>	Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz
<b>NFI.</b>	nichtfinanzielle Informationen
<b>NFRD.</b>	Non-Financial Reporting Directive
<b>NGO.</b>	Nichtregierungsorganisation
<b>OECD.</b>	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
<b>OpEx.</b>	Operational Expenditures
<b>PIE.</b>	Public Interest Entity
<b>SASB.</b>	Sustainability Accounting Standards Board
<b>SBTi.</b>	Science Based Targets initiative
<b>SDGs.</b>	Sustainable Development Goals
<b>TCFD.</b>	Task Force on Climate Related Financial Disclosure
<b>THG.</b>	Treibhausgas
<b>UGB.</b>	Unternehmensgesetzbuch
<b>WIR.</b>	World Resource Institute
<b>WWF.</b>	World Wide Fund for Nature

## » EINLEITUNG

Unternehmen finden in dieser Broschüre wegleitende Informationen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung, besonders im Zusammenhang mit der neuen Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD).

**Gehören auch Sie zu den Unternehmen, die erkannt haben, wie wichtig es ist die Auswirkungen von Nachhaltigkeit besser zu verstehen, die ihre Geschäftstätigkeiten nachhaltiger gestalten möchten und die den Grad der Nachhaltigkeit im eigenen Unternehmen auch kommunizieren möchten?**

Doch Ihnen stellen sich nun viele Fragen, wie etwa:

- Wie ist die gesetzliche Entwicklung und welche Compliance Anforderungen werden zukünftig an Unternehmen gestellt?
- Warum soll mein Unternehmen einen Nachhaltigkeitsbericht erstellen?
- Welche Leitlinien und Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung können hierbei befolgt werden?
- Welche Schritte sind dabei zu unternehmen?

In diesem Leitfaden finden Sie Antworten auf diese Fragen. Zu Beginn werden in diesem Leitfaden die Hintergründe sowie die Relevanz der Nachhaltigkeitsberichterstattung erläutert. Anschließend führt der Leitfaden schrittweise durch die Aktivitäten, die erforderlich sind, um einen qualitativ hochwertigen Nachhaltigkeitsbericht zu verfassen, der den gesetzlichen Anforderungen und gängigen Standards entspricht. Dabei stützt er sich auf Erfahrungswerte und beinhaltet zudem Best-Practice-Beispiele sowie praktische Anleitungen.

Dieser Leitfaden ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Dieser Leitfaden stellt keine Rechtsberatung dar und hat keinen Anspruch auf Vollständigkeit, sondern dient lediglich als Diskussionsgrundlage.

Etliche der in diesem Leitfaden besprochenen Rechtsakte befinden sich derzeit noch im Entwurfsstadium. Diese Rechtsakte können daher entweder gar nicht oder in (vollständig) abgeänderter Form beschlossen und damit rechtsverbindlich werden. Folglich können die in diesem Leitfaden getroffenen Aussagen ungültig bzw. falsch werden. Ebenso gibt es zu diesen Rechtsakten – mögen sie auch beschlossen sein – keine/kaum juristische Literatur. Die in diesem Leitfaden dargestellte Ansicht / Zusammenfassung der Rechtsakte kann daher – selbst bei beschlossenen Rechtsakten – von der Interpretation von Behörden, der herrschenden Meinung, sich entwickelnder Literatur oder Dritten abweichen. Es besteht daher kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung wird ausgeschlossen.

Dieser Leitfaden beschränkt sich auf die darin ausdrücklich getroffenen Aussagen; er enthält keine darüber hinaus gehenden ausdrücklichen oder schlüssigen Aussagen oder Zusicherungen.

## 1. NACHHALTIGKEITSBERICHTERSTATTUNG

Globale Herausforderungen, Kund:innenanforderungen und ein steigender Druck von Gesetzgeber:innen und dem Kapitalmarkt sind maßgebende Treiber für Unternehmen, um die eigenen Leistungen im Nachhaltigkeitsbereich offenzulegen. Der Grund für diese Transparenzanforderungen von Seiten der Konsument:innen, Medien und NGOs sind u.a. häufig kontroverse Sichtweisen zu sensiblen Themenfeldern wie Klimaschutz, Arbeitsbedingungen oder die Umweltauswirkungen durch Rohstoffgewinnung und damit zusammenhängende Verantwortung aufgrund der ökologischen, sozialen und wirtschaftlichen Auswirkungen des unternehmerischen Handelns gegenüber der Gesellschaft. Dies erfordert intensive und vertrauenswürdige Kommunikation, welche mit Ressourcenaufwand von Unternehmen verbunden ist.

Darüber hinaus hat der Finanzmarkt in den letzten Jahren die Bemühungen verstärkt, die Umwelt-, Sozial- und Unternehmensführungsleistung und das Management von Nachhaltigkeitsrisiken von Unternehmen zu bewerten. Essenziell dafür ist auch hier die Transparenz in der Berichterstattung von Unternehmen. Aus diesem Grund hat die Europäische Kommission im Rahmen des Aktionsplans zur Finanzierung nachhaltigen Wachstums eine Verstärkung der Offenlegungspflicht von Nachhaltigkeitsinformationen und der Festlegung von einheitlichen Berichtsstandards vorgesehen.

Dieser Entwicklung in der EU liegt der European Green Deal, welcher die gesamten Nachhaltigkeitsziele der EU umfasst und somit eine richtungsweisende Grundlage für die weitere Entwicklung der Nachhaltigkeitsberichterstattung darstellt, zugrunde.

## 1.1 EUROPEAN GREEN DEAL

Der Klimawandel und die Zerstörung der Umwelt sind eine existenzielle Bedrohung für Europa und die Welt. Mit dem European Green Deal strebt die EU eine Transformation hin zu einer modernen, ressourceneffizienten und kompetitiven Wirtschaft an.



Abb. 1 Ziele des European Green Deal

Die EU sieht im Green Deal weiter auch eine Rettungsleine aus der COVID-19-Pandemie. Ein Drittel der 1,8 Billionen Euro Investitionen aus dem NextGenerationEU-Konjunkturprogramm und dem Siebenjahreshaushalt der EU werden den Europäischen Grünen Deal finanzieren.

Die Europäische Kommission hat eine Reihe von Vorschlägen angenommen, mit denen die Klima-, Energie-, Verkehrs- und Steuerpolitik der EU auf einen Pfad gebracht werden soll, auf dem die Netto-Treibhausgasemissionen bis 2030 um mindestens 55 % gegenüber dem Niveau von 1990 gesenkt werden. Im Rahmen des Green Deals spielt auch die Transparenz in der Berichterstattung von Unternehmen eine wichtige Rolle.

Durch diese Entwicklung und den Druck der Regierungen durch Pakete wie den European Green Deal haben in den letzten Jahren immer mehr Unternehmen Nachhaltigkeitsberichte veröffentlicht. Der Nutzen der Nachhaltigkeitsberichterstattung geht weit über Aspekte der Compliance hinaus und kann sich intern und extern auswirken. Diese Aspekte sind in Abbildung 2 dargestellt.



Abb. 2 Nutzen der Nachhaltigkeitsberichterstattung inkl. Erläuterung, EY 2022<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Vgl. Rogl/Schüller/Kirchmair, Nachhaltigkeitsberichterstattung österreichischer Top-Unternehmen: Studie 2023, 2023

Damit auch Sie die Vorteile dieser Entwicklung ausschöpfen können, zeigt Ihnen dieser Leitfaden in einfachen Schritten den Weg zur Nachhaltigkeitsberichterstattung sowie die vorgelagerten, erforderlichen Prozesse auf.

Obwohl bereits einige Unternehmen Nachhaltigkeitsberichte veröffentlichen und der Nutzen für Unternehmen groß ist, hat der Kapitalmarkt in der Entwicklung der unternehmerischen Nachhaltigkeitsberichterstattung bisher stark auf Freiwilligkeit gepocht. Eine jährliche Studie von EY zeigt jedoch, dass die Fortschritte in der österreichischen Unternehmenslandschaft diesbezüglich noch gering sind: 2022 haben nur 46 % der Top 100 Unternehmen in Österreich einen Nachhaltigkeitsbericht veröffentlicht.

Die Europäische Union hat diese Lücke mit der verpflichtenden Berichterstattung durch die **Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)** geschlossen. Damit wird sich zukünftig die Zahl der Unternehmen, die Nachhaltigkeitsberichte veröffentlichen müssen, deutlich erhöhen.

## 1.2 NON-FINANCIAL REPORTING DIRECTIVE & NADIVEG

Mit der Non-Financial Reporting Directive (NFRD / EU-Richtlinie 2014/95/EU) haben das EU-Parlament und die Mitgliedstaaten im Jahr 2014 eine Richtlinie zur Erweiterung der Berichtspflichten von großen kapitalmarktorientierten Unternehmen, Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Versicherungsunternehmen verabschiedet. Damit sollte bereits die Transparenz von Unternehmen bezüglich nachhaltigkeitsbezogener Aspekte erhöht werden.

In Österreich wurde die NFRD-Richtlinie durch das Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz (NaDiVeG) in nationales Recht umgesetzt. Der Erstanwendungszeitraum für betroffene Unternehmen in Österreich war das Geschäftsjahr beginnend mit 1. Jänner 2017. Mit dem NaDiVeG entstand eine gesetzliche Verpflichtung für Großunternehmen über ihre Nachhaltigkeitsaktivitäten und Diversitätskonzepte zu berichten.

Vom NaDiVeG betroffen waren Unternehmen

- von öffentlichem Interesse, sogenannte Public Interest Entities (PIEs), darunter fallen Unternehmen, welche an der Börse gelistet sind sowie Finanzdienstleistungsunternehmen und Versicherungsunternehmen (lt. § 189a Z 1 UGB)
- mit mehr als 20 Mio. Euro Bilanzsumme oder 40 Mio. Euro Umsatz (lt. § 221 Abs. 3 UGB) und
- mit mehr als 500 Mitarbeiter:innen.

Die Unternehmen mussten nichtfinanzielle Informationen (NFI) gemäß den Vorgaben im NaDiVeG veröffentlichen.

Unternehmen konnten sich bei der Berichterstattung auf nationale oder internationale Rahmenwerke wie die Global Reporting Initiative (GRI), EMAS, den UN Global Compact, ISO 26000 und andere stützen, um die gesetzlich vorgeschriebenen Informationen zu veröffentlichen. Insbesondere die GRI-Standards wurden in den Ausführungen zum NaDiVeG als ein geeigneter Standard für die Berichterstattung hervorgehoben. Damit stellten die GRI-Standards für viele Unternehmen den grundlegenden Rahmen für die Umsetzung dar. In Kapitel 2.2 werden häufig verwendete Standards näher beschrieben.

## 1.3 CORPORATE SUSTAINABILITY REPORTING DIRECTIVE (CSRD)

Nach dem Auftakt durch die nichtfinanzielle Berichtspflicht im Rahmen der NFRD von 2014 erarbeitete die Europäische Union neue Richtlinien für das Nachhaltigkeitsreporting. Im April 2021 wurde ein Vorschlag für die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) veröffentlicht, die die bisher geltende NFRD ersetzen wird. Im November 2022 wurde die CSRD auf EU-Ebene

verabschiedet und soll 2024 in nationales Recht umgesetzt werden. Die Vorgaben der CSRD sollen in Österreich im Rahmen des „Nachhaltigkeitsberichtsgesetzes“ (NaBeG) umgesetzt werden. Die neuen Regelungen sind für Unternehmen, welche bereits dem NaDiVeG unterliegen für Geschäftsjahre beginnend mit dem 1. Januar 2024 wirksam. Dies bedeutet, dass diese Unternehmen bereits 2025 einen CSRD-konformen Bericht für das Geschäftsjahr 2024 veröffentlichen müssen. Für alle weiteren großen Unternehmen und Muttergesellschaften großer Gruppen, welche nicht dem NaDiVeG unterliegen, ist die Umsetzung der CSRD für Geschäftsjahre beginnend mit dem 1. Januar 2025 verpflichtend. Für kleine und mittlere Unternehmen, welche von öffentlichem Interesse sind, sowie kleine und nicht komplexe Kreditinstitute und firmeneigene Versicherungsunternehmen ist die CSRD für Geschäftsjahre beginnend mit dem 1. Januar 2026 verpflichtend umzusetzen.

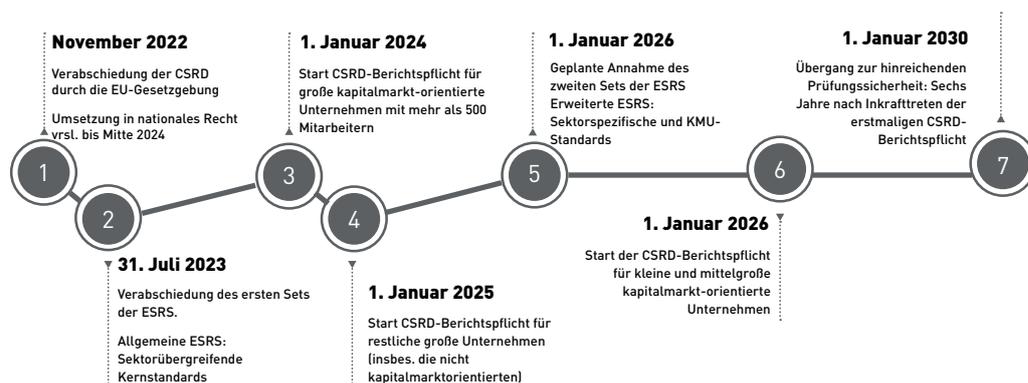


Abb. 3 Zeitplan der CSRD

### Wer ist von der CSRD betroffen?

Der Betroffenheitskreis der CSRD ist deutlich umfangreicher als der des NaDiVeG. Die Schwellenwerte basieren auf der Rechnungslegungsrichtlinie (2013/34/EU). Da seit 2013 keine Änderung dieser Schwellenwerte vorgenommen wurde, hat die Europäische Kommission am 17. Oktober 2023 einem Antrag zur Erhöhung der Schwellenwerte (Bilanzsumme und Umsatzerlöse) um 25 % zugestimmt. Da die EU-Richtlinie noch nicht in nationales Recht umgesetzt wurde, sind die neu vorgesehenen Schwellenwerte in Klammern angegeben. Die Betroffenheit der Unternehmen ist in mehrere Schritte unterteilt und umfasst Unternehmen mit den folgenden Kriterien:

#### Ab dem Geschäftsjahr 1.1.2024

Alle Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIEs), darunter fallen Unternehmen mit Wertpapieren, die zum Handel an einem geregelten Markt im EWR zugelassen sind, Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen sowie Unternehmen die gemäß Definition als PIEs gelten, welche folgende Kriterien erfüllen, sind mit Geschäftsjahr 2024 berichtspflichtig:

- > 20 Mio. Euro (25 Mio. Euro)<sup>2</sup> Bilanzsumme und/oder
- > 40 Mio. Euro (50 Mio. Euro) Nettoumsatzerlöse und
- > 500 Mitarbeiter:innen im Jahresdurchschnitt

Der Kreis der betroffenen Unternehmen entspricht dem der aktuell NaDiVeG-pflichtigen Unternehmen. Die Schwellenwerte unterscheiden sich im Vergleich zum NaDiVeG nur nach in der beschlossenen Erhöhung der Grenzen für Bilanzsumme und Umsatz. In Klammern sind die vorherigen Grenzen dargestellt.

#### Ab dem Geschäftsjahr 1.1.2025

Im nächsten Schritt der Berichtspflicht sind alle großen Kapitalgesellschaften von der Berichtspflicht betroffen. Diese Unternehmen zählen als große Kapitalgesellschaften, wenn sie mindestens zwei der folgenden Kriterien erfüllen:

- > 20 Mio. Euro (25 Mio. Euro) Bilanzsumme und/oder
- > 40 Mio. Euro (50 Mio. Euro)<sup>2</sup> Umsatz und/oder
- > 250 Mitarbeiter:innen im Jahresdurchschnitt

2 Adjusting SME size criteria for inflation (europa.eu) Aufruf am 25.9.2024

### **Ab dem Geschäftsjahr 1.1.2026**

Des Weiteren sind ab dem Geschäftsjahr 2026 alle KMUs von öffentlichem Interesse sowie kleine und nicht komplexe Kreditinstitute und firmeneigene Versicherungsunternehmen von der Berichtspflicht betroffen. Diese Unternehmen von öffentlichem Interesse zählen als mittlere bzw. kleine Unternehmen, wenn sie mindestens zwei der folgenden Kriterien erfüllen.

#### *Mittlere Unternehmen*

- ≤ 20 Mio. Euro (≤ 25 Mio. Euro)<sup>2</sup> Bilanzsumme und/oder
- ≤ 40 Mio. Euro (≤ 50 Mio. Euro)<sup>2</sup> Umsatz und/oder
- ≤ 250 Mitarbeiter:innen im Jahresdurchschnitt

#### *Kleine Unternehmen*

- ≤ 4 Mio. Euro (≤ 5 Mio. bis 7,5 Mio. Euro)<sup>2</sup> Bilanzsumme und/oder
- ≤ 8 Mio. Euro (≤ 10 Mio. bis 15 Mio. Euro)<sup>2</sup> Umsatz und/oder
- ≤ 50 Mitarbeiter:innen im Jahresdurchschnitt

#### *Ausgenommen von der CSRD sind Kleinstunternehmen*

- ≤ 350 000 Euro (≤ 450 000 Euro)<sup>2</sup> Bilanzsumme und/oder
- ≤ 700 000 Euro (≤ 900 000 Euro)<sup>2</sup> Umsatz und/oder
- ≤ 50 Mitarbeiter:innen im Jahresdurchschnitt

### **Was sind die wichtigsten Eckpunkte der CSRD?**

- Verpflichtende Anwendung der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) (siehe Kapitel 2.3)
- Doppelte Wesentlichkeit – damit sollen sowie Auswirkungen durch eine Organisation auf die Umwelt, Arbeitnehmer:innen bzw. auf die Gesellschaft (Inside-out, Impact Perspektive) als auch Chancen und Risiken, die auf die Organisation einwirken und finanzielle Auswirkungen haben können (Outside-in, finanzielle Perspektive) berücksichtigt werden. Das Prinzip der doppelten Wesentlichkeit dient dazu, eine einseitige Berichterstattung, in welcher die monetären Aspekte im Vordergrund stehen, zu verhindern.
- Anforderungen an inhaltliche Angaben:
  - Beschreibung des Geschäftsmodells, sowie der (nachhaltigkeitsbezogenen) Strategie des Unternehmens
  - Festlegung und Beschreibung von zeitgebundenen Zielen in Bezug auf Nachhaltigkeitsaspekte durch das Unternehmen
  - Beschreibung der Rolle der Leitungs- und Aufsichtsorgane sowie Fachwissen und Fähigkeiten im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten
  - Beschreibung der Unternehmenspolitik in Bezug auf Nachhaltigkeitsaspekte
  - Angaben zu Nachhaltigkeitsaspekten im Anreiz- und Vergütungssystem
  - Beschreibung zum Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht (Due-Dilligence Prozesse) im Hinblick auf Nachhaltigkeitsaspekte
  - Beschreibung der wichtigsten tatsächlichen oder potenziellen negativen sowie positiven Auswirkung die von den eigenen Geschäftstätigkeiten des Unternehmens sowie der Wertschöpfungskette ausgehen
  - Beschreibung der ergriffenen Maßnahmen, um diesen Auswirkungen entgegenzuwirken sowie deren Erfolg
  - Beschreibung der wichtigsten Risiken denen das Unternehmen in Bezug auf Nachhaltigkeitsaspekte ausgesetzt ist
  - Indikatoren, welche für die Angaben relevant sind. Diese Indikatoren haben gegebenenfalls Informationen über die eigenen Geschäftstätigkeiten sowie Aktivitäten in der Wertschöpfungskette

Diese inhaltlichen Angaben sind mit den ESRS konkretisiert und umfangreich definiert worden.

- Verpflichtende Veröffentlichung physisch im Lagebericht
- Externe Prüfpflicht: Berichte sind zu Beginn mit begrenzter Prüfsicherheit („limited assurance“) durch unabhängigen Prüfer:innen zu bestätigen. Mittelfristig ist eine Ausweitung auf hinreichende Prüfsicherheit („reasonable assurance“) geplant. Die Entscheidung ob

hinreichende Prüfsicherheit für Unternehmen und Prüfer:innen möglich ist und somit verpflichtend wird soll durch die EU-Kommission bis 01. Oktober 2028 getroffen werden.

- Digitalisierung, um die maschinelle Auswertung von Nachhaltigkeitsinformationen zu ermöglichen. Angaben der Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß CSRD müssen auf Basis des European Single Electronic Format (ESEF) berichtet werden<sup>3</sup>.
- Bestandteil des Prüfungsausschusses bzw. Aufsichtsrat

## 1.4 EU-TAXONOMIE

Unternehmen, die unter die CSRD fallen, müssen auch im Nachhaltigkeitsbericht offenlegen, wie und in welchem Umfang ihre Tätigkeiten mit als ökologisch nachhaltig einzustufenden Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind. Die betroffenen Unternehmen müssen entsprechend der EU-Taxonomie<sup>4</sup> über die Umweltziele der EU berichten. Im Fokus der Berichterstattung stehen hierzu drei Kennzahlen:

- Umsatz:** Anteil des Umsatzes von Produkten oder Dienstleistungen im Zusammenhang mit ökologisch nachhaltigen Wirtschaftstätigkeiten.
- CapEx:** Anteil der Gesamtinvestitionen (CapEx) im Zusammenhang mit Vermögenswerten oder Prozessen, die mit ökologisch nachhaltigen Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind.
- OpEx:** Anteil der Betriebsausgaben (OpEx) im Zusammenhang mit Vermögenswerten oder Prozessen, die mit ökologisch nachhaltigen Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind.

Diese Kennzahlen müssen in einer vorgegebenen tabellarischen Struktur dargestellt und um qualitative Kontextinformationen erweitert werden.

Details siehe „Leitfaden: Umsetzung der EU-Taxonomie“

## 2. ÜBERSICHT ÜBER REPORTING STANDARDS/RAHMENWERKE



Abb. 4 Standards und Rahmenwerke

Es gibt aktuell eine Reihe von freiwilligen Standards, die eine mehr oder weniger große Bedeutung in der Nachhaltigkeitsberichterstattung haben. Zudem sind durch die neue CSRD für die verpflichteten Unternehmen eigene Berichterstattungsstandards, die ESRS, anzuwenden. Im folgenden Abschnitt werden die relevantesten freiwilligen Berichterstattungsstandards, welche auch nach verpflichtender Anwendung der ESRS von Unternehmen freiwillig umgesetzt werden können, erläutert. Zudem wird eine detaillierte Beschreibung der verpflichtenden ESRS bereitgestellt.

3 Vgl. European Securities and Markets Authority: Electronic Reporting <https://www.esma.europa.eu/issuer-disclosure/electronic-reporting> (aufgerufen am 20.2.2024)

4 Verordnung (EU) 2020/852 („EU-Taxonomie-Verordnung“)

## 2.1 FREIWILLIG ANZUWENDEnde STANDARDS

### 2.1.1 DIE GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI)

Die GRI-Standards sind, sowohl in Österreich als auch international, aktuell die am häufigsten verwendeten Nachhaltigkeitsberichtsstandards. In Österreich zogen im Jahr 2022 78 % der Top 100 Unternehmen<sup>5</sup>, die einen Nachhaltigkeitsbericht veröffentlichen, die GRI-Standards heran. Das ist eine Steigerung um 4 % zum Vorjahr.

Diese Standards gelten aktuell als internationale Best Practice für die Berichterstattung zu ökonomischen, ökologischen und sozialen Auswirkungen. Die GRI-Standards fokussieren sich dabei auf die sogenannte Impact-Wesentlichkeit (inside-out). GRI zielt mit ihren Standards auf die Informationsbedürfnisse einer breiten Stakeholdergruppe ab.

Im Herbst 2021 wurden die GRI-Standards grundlegend überarbeitet. Ein Ziel davon war auch eine Anpassung an die Berichterstattungsanforderungen im Rahmen der CSRD. Dabei hat GRI eng mit der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) bei der Entwicklung der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) mitgearbeitet. Durch die Aktualisierung der GRI-Standards ergeben sich für Unternehmen mehr Pflichtangaben zu Governance und Menschenrechte. So soll den Erwartungen von internationalen Instrumenten wie den UN-Leitprinzipien für Wirtschaft und Menschenrechte, den Leitsätzen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) für multinationale Unternehmen oder den ILO Arbeits- und Sozialstandards Rechnung getragen werden. Mit der Aktualisierung wurde auch das Sektorstandard-Programm wieder eingeführt und diese sollen das modulare System der GRI-Standards komplettieren.

Somit gibt es unter GRI die universellen Standards, Sektorstandards und themenspezifische Standards. Mit den neuen aktualisierten universellen Standards entfällt auch die Möglichkeit der Wahl der Reporting-Optionen „Kern“ oder „Umfassend“ seit 1.1.2023. Das bedeutet für Unternehmen, die nach GRI berichten, dass deutlich mehr Angaben im Bereich Governance, die in der Version 2016 der Standards nur bei der „Umfassend“-Option verpflichtend sind, gemacht werden müssen. Bei den Themenstandards werden jedoch weiterhin nur die relevanten GRI-Angaben je verwendeten Themenstandard notwendig sein, so wie momentan unter der „Kern“-Option. Die Möglichkeit „GRI-referenced“ wird auch weiterhin bestehen bleiben. Dabei handelt es sich um eine Möglichkeit nur einzelne Standards von GRI heranzuziehen. Dies muss jedoch dann auch transparent in der Berichterstattung aufgenommen werden und der oder die betroffene(n) Standard(s) müssen auch vollumfänglich in der Berichterstattung umgesetzt werden. Die gelegentlich anzutreffende Bezeichnung „in Anlehnung an GRI“ ist aus Sicht der GRI nicht zulässig. Es muss daher GRI vollumfänglich „in Übereinstimmung mit“ oder bei der Anwendung einzelner Standards „GRI referenced“ umgesetzt werden.

GRI hat mit den Standards 2021 neu das System der Schlüsselkonzepte eingeführt. Die vier Schlüsselkonzepte der Berichterstattung nach GRI sind:

- |                       |                      |
|-----------------------|----------------------|
| 1. Auswirkungen       | 3. Due Diligence     |
| 2. Wesentliche Themen | 4. Stakeholder:innen |

Ihr Zweck ist es, Organisationen in die Lage zu versetzen, Informationen über ihre wichtigsten Auswirkungen auf die Wirtschaft, die Umwelt und die Menschen, einschließlich der Auswirkungen auf die Menschenrechte, zu berichten. Im Rahmen einer Wesentlichkeitsanalyse sollen die Themen mit den höchsten Auswirkungen identifiziert, bewertet und priorisiert werden, um letztendlich die wesentlichen Themen für eine Organisation zu bestimmen. Dies legt in weiterer Folge den themenspezifischen Inhalt fest.

Mithilfe des Due Diligence Prozesses soll das Unternehmen darlegen, wohin sich das Unternehmen entwickeln will, also Ziele festlegen sowie Maßnahmen, mit welchen diese Ziele erreicht

<sup>5</sup> Vgl. Rogl/Schüller/Kirchmair, Nachhaltigkeitsberichterstattung österreichischer Top-Unternehmen: Studie 2022, 2022

werden sollen. Darüber hinaus soll der Due Diligence Prozess dazu dienen neue (negative) Auswirkungen zu identifizieren, welche im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse hergeleitet werden. Die Einbeziehung von Stakeholder:innen ist ebenfalls ein verpflichtender Bestandteil und soll Organisationen helfen, die Bedeutung einzelner Themen besser zu verstehen und auch die Weiterentwicklung dieser Themen zu verbessern.

Bei den Themenspezifischen Standards gibt es über 30 Standards zu verschiedenen Themen. Sie beinhalten klare Vorgaben zur Berichterstattung von Leistungsindikatoren und zusätzliche Informationen. Dabei stützt sich GRI auch auf bereits etablierte Rahmenwerke, Vorgaben oder Definitionen, z.B. aus dem Treibhausgas Protokoll, den International Labour Organization (ILO)-Konventionen oder den Leitlinien der OECD.

### **2.1.2 SUSTAINABLE DEVELOPMENT GOALS**

2015 wurde die 2030 Agenda for Sustainable Development von allen United Nations Mitgliedsstaaten angenommen. Diese Agenda legt einen Weg in Richtung Frieden und Wohlstand für alle Menschen und Umwelt dar. Das Kernelement dieser Agenda sind die 17 Sustainable Development Goals (SDGs), welche zu dringenden Maßnahmen durch Länder aber auch Unternehmen aufrufen. Sie erkennen an, dass die Überwindung von Armut und anderen Entbehrungen Hand in Hand gehen muss mit Strategien, die Gesundheit und Bildung verbessern, Ungleichheit abbauen und das Wirtschaftswachstum ankurbeln - und das alles bei gleichzeitiger Bekämpfung des Klimawandels und der Erhaltung unserer Ozeane und Wälder<sup>6</sup>.

Diese Ziele können und sollen durch Unternehmen in die eigene Nachhaltigkeitsstrategie eingebaut werden und somit soll eine bessere Zukunft in Zusammenarbeit von Politik und Wirtschaft erreicht werden. Sie bieten eine Leitlinie und Anhaltspunkte für die großen Herausforderungen unserer Gesellschaft und der gesamten Welt und deren mögliche Lösungsansätze wie die SDGs erreicht werden können.

### **2.1.3 SCIENCE BASED TARGETS**

Basierend auf dem neusten wissenschaftlichen Stand stellen die Science Based Targets eine richtungsweisende Lösung dar, um Unternehmen zu verdeutlichen, wie viel und wie schnell sie ihre Treibhausgase verringern müssen, um die negativen Effekte des Klimawandels zu verhindern. Der Fokus liegt bei diesem Standard auf der Zielsetzung in Bezug auf Reduzierung von Treibhausgasen und somit die Verringerung der Erderwärmung. Konkret helfen sie Unternehmen dabei, ihre Nachhaltigkeitsziele in Einklang mit dem weit-unter-2-Grad Ziel des Pariser Abkommen zu setzen.

Die Science Based Targets initiative (SBTi) ist eine Organisation, die Unternehmen und Finanzinstitute weltweit dazu bringen will, ihren Beitrag zur Bekämpfung der Klimakrise zu leisten. Partner dieser Initiative sind CDP, das United Nations Global Compact, die We Mean Business Coalition, das World Resource Institute (WRI) und der World Wide Fund for Nature (WWF). Über 2000 Organisationen weltweit haben sich der Initiative angeschlossen und setzen sich Science Based Targets um eine Umstellung in eine net-zero Wirtschaft zu erreichen.

#### **Das Wirken der Science Based Targets initiative<sup>7</sup>:**

- Definierung und Förderung der Best-Practice im Bereich der Treibhausgasemissionsverringern und der Zusammenführung von Zielen und Klimawissenschaft
- Bereitstellung von technischen Hilfen und Expert:innenwissen für Firmen, welche ihre Ziele nach SBTi setzen
- Zusammenführung von Expert:innen, um Firmen eine unabhängige Bewertung ihrer Ziele bereitzustellen
- Führung der 1,5° Kampagne um eine net-zero Wirtschaft zu erreichen und somit eine 1.5° Zukunft.

<sup>6</sup> Vgl. SDGs, The 17 Goals, <https://sdgs.un.org/goals> (aufgerufen am 16.2.2024)

<sup>7</sup> Vgl. Science Based Targets, <https://sciencebasedtargets.org/about-us> (aufgerufen am 16.2.2024).

#### 2.1.4 GREENHOUSE GAS PROTOCOL

Das Greenhouse Gas (GHG) Protocol stellt mehrere internationale Standards zur Messung und Management von Treibhausgasemissionen zur Verfügung. 2016 haben 92 % aller Fortune 500 Firmen das GHG Protocol direkt oder indirekt genutzt<sup>8</sup>.

Der meistgenutzte Treibhausgas Accounting Standard weltweit ist der Corporate Accounting and Reporting Standard des GHG Protocols, welcher eine Berechnungs- und Berichterstattungsleitlinie für jede wirtschaftliche Treibhausgasberichterstattung darstellt. Dieser Standard bietet standardisierte Verfahren zur Berechnung und Berichterstattung aller Scope-1 und Scope-2 Emissionen.

Zusätzlich bietet der Corporate Value Chain Standard eine Berechnungs- und Berichterstattungsleitlinie zu allen Scope-3 Emissionen von Unternehmen.

Des Weiteren umfasst das GHG Protocol einen Product Lifecycle Standard, welcher für Emissionsberechnungen im Lebenszyklus einzelner Produkte angewendet werden kann. Weitere Standards zu Policy und Actions, Project Protocols und Standards für Städte sind im GHG Protocol veröffentlicht worden.

#### 2.1.5 TCFD

Seit Ende 2015 unterstützt die Task Force on Climate Related Financial Disclosure (TCFD) Unternehmen, um deren Verständnis für ihre langfristigen klimabezogenen Risiken und Chancen zu verbessern. Dieses Rahmenwerk hat innerhalb weniger Jahre großen Zuspruch erhalten und die Struktur des TCFD-Rahmenwerks bzw. Schlüsselinhalte findet sich auch in anderen neuen Standards wie den ESRS oder den IFRS Sustainability Standards wieder. Die Initiative des Financial Stability Boards (FSB), zielt darauf ab, die klimabezogenen Angaben der Unternehmen einheitlicher und damit vergleichbarer zu machen. Durch bessere Informationen sollen Unternehmen die Möglichkeit erhalten, klimabezogene Risiken und Chancen in ihr Risikomanagement, ihre strategische Planung und ihre Entscheidungsprozesse einzubeziehen.

Bei der TCFD handelt es sich ausschließlich um Empfehlungen auf freiwilliger Basis. Da Regierungen allerdings zunehmend Gesetze einführen, die sich an der TCFD orientieren, werden immer mehr Unternehmen gesetzlich dazu verpflichtet, die TCFD bzw. Elemente aus dieser einzuhalten.

Die TCFD fordert Unternehmen auf, in ihren allgemeinen Jahresabschlüssen auf elf Empfehlungen zu achten. Diese TCFD-Empfehlungen umfassen vier verschiedene Bereiche: Governance, Strategie, Risikomanagement sowie Kennzahlen und Ziele<sup>9</sup>.

##### **Governance**

- Beschreibung der Aufsicht über die klimabezogenen Risiken und Chancen durch den Vorstand
- Beschreibung der Rolle des Managements in Bezug auf die Einschätzung und den Umgang mit klimabezogenen Risiken und Chancen

##### **Strategie**

- Beschreibung der klimabezogenen Risiken und Chancen, die die Organisation kurz-, mittel- und langfristig identifiziert hat
- Beschreibung der Auswirkungen von klimabezogenen Risiken und Chancen auf die Geschäftstätigkeit, Strategie und Finanzplanung des Unternehmens
- Beschreibung der Widerstandsfähigkeit der Strategie von Unternehmen unter Berücksichtigung verschiedener klimabezogener Szenarien, einschließlich eines Szenarios von 2° C oder weniger.

<sup>8</sup> Vgl. GHG Protocol, <https://ghgprotocol.org/about-us> (aufgerufen am 16.2.2024)

<sup>9</sup> Vgl. TCFD, Recommendations of the Task Force on Climate-related Financial Disclosures, 2017, <https://assets.bbhub.io/company/sites/60/2021/10/FINAL-2017-TCFD-Report.pdf> (aufgerufen am 16.2.2024).

## Risikomanagement

- Beschreibung des Verfahrens zur Identifizierung und Bewertung klimabezogener Risiken
- Beschreibung der Prozesse zum Risikomanagement klimabezogener Risiken
- Beschreibung, wie die Identifizierung, Bewertung und das Management klimabezogener Risiken in das allgemeine Risikomanagement der Organisation integriert sind.

## Kennzahlen und Ziele

- Angabe der Messgrößen, die verwendet werden, um klimabezogene Risiken und Chancen in Übereinstimmung mit ihrer Strategie und ihrem Risikomanagementprozess zu bewerten
- Offenlegung der Scope-1-, Scope-2- und ggf. Scope-3-Treibhausgasemissionen (THG) und der damit verbundenen Risiken
- Darstellung der Ziele, die zum Management klimabezogener Risiken und Chancen verwendet werden, sowie der Leistung im Vergleich zu den Zielen.

Wichtig zu betonen ist, dass diese Angaben im Rahmen der TCFD freiwillig und flexibel sind. Sie zielen darauf ab, die bestehenden Berichtsprozesse zu nutzen, und die Berichterstattung mit klimabezogenen Inhalten zu ergänzen.

### 2.1.6 COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS (COSO) RAHMENWERK

Das Committee of Sponsoring Organizations bietet Guidelines in Bezug auf die Risikoanalyse und das Risikomanagement im gesamten Unternehmen. Hierbei möchte das COSO Unternehmen dabei unterstützen ihren Erfolg zu steigern indem interne Kontrollen, Risiko Management und Betrugsbekämpfung im Management verankert werden<sup>10</sup>. Dies sind die drei Hauptthemen des COSO-Rahmenwerks, zu welchen jeweils eigene Guidelines veröffentlicht wurden. Dabei bezieht sich COSO nicht primär auf Nachhaltigkeitsrisiken, sondern auf die allumfassenden Risiken, welchen ein Unternehmen ausgesetzt ist.

Besonders der in 2017 überarbeitete Guide „Enterprise Risk Management—Integrating with Strategy and Performance“ stellt eine geeignete Grundlage für die Risikoanalyse und das Risikomanagement im Unternehmen dar. Aufgrund des steigenden Bedarfs Nachhaltigkeitsrisiken im Risikomanagement des Unternehmens mit aufzunehmen hat das COSO 2018 eine zusätzliche Guideline (Enterprise Risk Management - Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks) zu Nachhaltigkeitsrisiken veröffentlicht. Dieser Guide bietet eine Grundlage für die Integrierung von Nachhaltigkeitsrisiken in das Risikomanagement des Unternehmens.

## 2.2 EUROPEAN SUSTAINABILITY REPORTING STANDARDS (ESRS)

Im Zuge der CSRD wurden die ESRS entwickelt, welche von Unternehmen, die unter die CSRD fallen angewendet werden müssen.

Bei den ESRS handelt es sich um eine Reihe von EU-Vorgaben zur Einhaltung und Offenlegung, die von der Europäischen Kommission und der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) am 29. April 2022 erstmals vorgestellt wurden. Mit November 2022 wurde von der EFRAG ein finaler Entwurf verabschiedet und an die EU-Institutionen übergeben. Die Europäische Kommission hat den ersten Satz der ESRS im Juli 2023 angenommen und als Anhang der CSRD im Dezember 2023 im Amtsblatt veröffentlicht. Die ESRS sollen die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen in der EU genauer, einheitlicher, konsistenter, vergleichbarer und standardisierter machen, ähnlich wie die Finanzberichterstattung. Die ESRS berücksichtigen jedoch nicht nur die Informationsbedürfnisse des Kapitalmarkts, sondern richten sich an eine breite Gruppe von Stakeholder:innen.

<sup>10</sup> Vgl. COSO, About us, <https://www.coso.org/about-us> (aufgerufen am 20.4.2024)

Die im Juli 2023 veröffentlichten Standards beinhalten und adressieren Umwelt-, Sozial- und Governance-Themen (ESG). Diese insgesamt 12 Standards umfassen sowohl themenübergreifende („cross cutting standards“) als auch themenspezifische Vorgaben. Darüber hinaus sieht die Standardarchitektur auch die Veröffentlichung von sektorspezifischen Standards und Standards für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) vor. Diese sind jedoch aktuell noch nicht in der Veröffentlichung von Juli 2023 enthalten. Die sektorspezifischen Standards sollten 2026 fertig gestellt werden und für die KMU-Standards wurde im Jänner 2024 ein Entwurf der EFRAG veröffentlicht.

Die in den ESRS geforderten Informationen sind im Lagebericht des Unternehmens aufzunehmen und die korrekte Umsetzung ist von externen Prüfer:innen zu beurteilen.

Die Gesamtstruktur der ESRS soll sicherstellen, dass Informationen zu Nachhaltigkeitsthemen in einer sorgfältig formulierten Art und Weise berichtet werden (siehe nachfolgende Tabelle).

ESRS 1 – Allgemeine Anforderungen		
ESRS 2 – Allgemeine Angaben		
Umwelt	Sozial	Governance
ESRS E1 – Klimawandel	ESRS S1 – Eigene Belegschaft	ESRS G1 – Unternehmenspolitik
ESRS E2 – Umweltverschmutzung	ESRS S2 – Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette	
ESRS E3 – Wasser- und Meeresressourcen	ESRS S3 – Betroffene Gemeinschaften	
ESRS E4 Biologische Vielfalt und Ökosysteme	ESRS S4 – Verbraucher und Endnutzer	
ESRS E5 – Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft		

Tab. 1 Struktur der ESRS

## 2.2.1 ESRS 1 – ALLGEMEINE ANFORDERUNGEN

Dieser Standard legt die allgemeinen Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß ESRS fest und gibt ein Verständnis über den Aufbau der Standards. In diesem sind Anforderungen enthalten, welche von jedem der CSRD unterliegenden Unternehmen angewendet werden müssen. Folgende Themenbereiche sind enthalten:

- ESRS-Kategorien, Berichterstattungsbereiche und Konventionen für die Ausarbeitung**  
 Hier sind die gesamten Standards und deren Aufbau erklärt. Außerdem sind hilfreiche Tipps zur Interpretation und zum Verständnis der Standards enthalten. Die ESRS enthalten verpflichtende und freiwillige Angaben in den Themenstandards; verpflichtende Angaben sind mit „hat anzugeben“ formuliert; freiwillige Angaben sind durch „kann angeben“ erkennbar. Um ein gesamtes Verständnis der Standards zu erhalten ist dieser Bereich des ESRS 1 hilfreich für Unternehmen und sollte als Ausgangspunkt vor der Berichterstattung herangezogen werden
- Qualitative Merkmale von Informationen**  
 Die grundlegenden qualitativen Merkmale von Informationen, Relevanz und wahrheitsgetreue Darstellung, sowie die verbessernden qualitativen Merkmale von Informationen, Vergleichbarkeit, Überprüfbarkeit und Verständlichkeit, sind durch das Unternehmen anzuwenden. Eine ausführliche Beschreibung der qualitativen Merkmale von Informationen sind in Anlage B des ESRS 1 zu finden.
- Doppelte Wesentlichkeit**  
 Die Nachhaltigkeitsberichterstattung nach ESRS basiert auf der Prinzip der doppelten Wesentlichkeit. Für die Umsetzung der Wesentlichkeitsanalyse sind folgende theoretische Grundlagen aus dem Standard hervorzuheben:

- **Interessenträger:innen (Stakeholder:innen):** Personen oder Gruppen, die das Unternehmen beeinflussen oder von ihm beeinflusst werden können. Die Zusammenarbeit mit den Stakeholder:innen ist entscheidend für die Erfüllung der Sorgfaltspflicht und die Beurteilung der Wesentlichkeit. Die ESRS unterscheiden hier zwei Hauptgruppen, die betroffenen Stakeholder:innen (z.B. Arbeitskräfte oder Kund:innen) und die Nutzer:innen der Nachhaltigkeitserklärung (z.B. Investor:innen oder Regierungen), wobei einige Stakeholder:innen zu beiden Gruppen gehören können.
- **Wesentlichkeit der Auswirkungen (Impact Materiality):** Tatsächliche oder potenzielle Auswirkungen des Unternehmens auf Umwelt und Gesellschaft oder die Auswirkungen, zu denen das Unternehmen beigetragen hat, sowie die Auswirkungen, die mit den Tätigkeiten, Produkten und Dienstleistungen des Unternehmens durch seine Geschäftstätigkeit verbunden sind.
- **Finanzielle Wesentlichkeit (Financial Materiality):** Erhebliche (potentielle) finanzielle Auswirkungen eines Nachhaltigkeitsaspekts auf die Entwicklung, Leistung und Lage des Unternehmens, die durch die Finanzberichterstattung zum Bilanzstichtag nicht oder noch nicht vollständig erfasst werden.
- **Doppelte Wesentlichkeit:** Die Bewertung der Wesentlichkeit der Auswirkungen und der finanziellen Wesentlichkeit sind miteinander verbunden, diese Wechselwirkung sind zu berücksichtigen. Generell stellt die Bewertung der Wesentlichkeit der Auswirkungen den Ausgangspunkt dar.
- **„Wesentlich“:** Ein Nachhaltigkeitsaspekt ist wesentlich, wenn er die Kriterien unter der Wesentlichkeit der Auswirkungen oder der finanziellen Wesentlichkeit oder beide erfüllt.

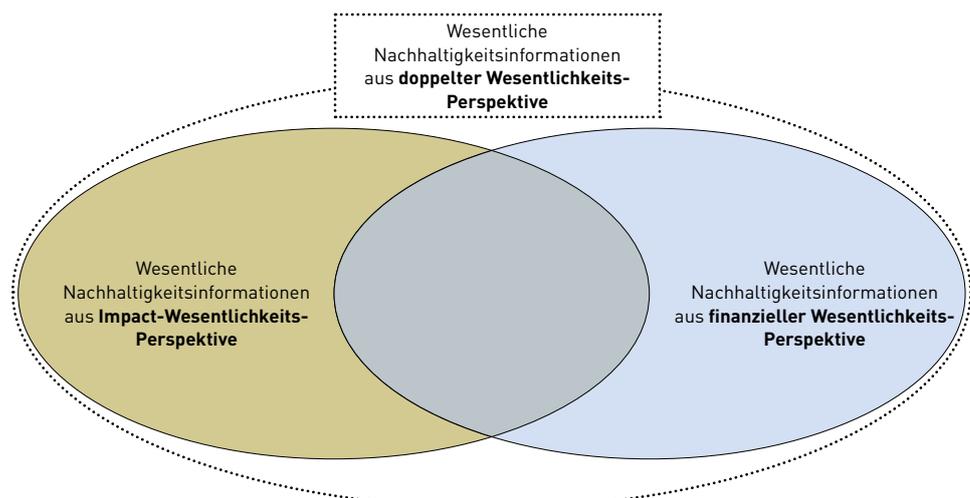


Abb. 5 Doppelte Wesentlichkeit (nach EFRAG PTF-ESRS)<sup>11</sup>

Die praktische Umsetzung der Wesentlichkeitsanalyse wird im Kapitel 3.1 näher erläutert.

- **Sorgfaltspflicht**

Die Sorgfaltspflicht ist der Prozess der Ermittlung, wie Unternehmen mit tatsächlichen und potenziellen negativen Auswirkungen auf Umwelt und Menschen umgehen, diese mitigiert oder verhindert sowie darüber Rechenschaft ablegt. Das Ergebnis dieses Prozesses fließt in die Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen ein. Die einzelnen Elemente der Umsetzung sind im ESRS 2 erläutert, hierbei geht es vor allem um die Einbindung der Sorgfaltspflicht in Governance, Strategie und Geschäftsmodell, die Einbeziehung betroffener Interessenträger, die Bewertung der negativen Auswirkungen, die Maßnahmensetzung sowie deren Überwachung.

- **Wertschöpfungskette**

In der Berichterstattung sind die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen durch

<sup>11</sup> ESRS, [Draft] ESRG 1 Double materiality conceptual guidelines for standard-setting, January 2022, <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/Appendix%202.6%20-%20WP%20on%20draft%20ESRG%201.pdf> (aufgerufen am 16.2.2024)

die direkten sowie indirekten Geschäftsbeziehungen in der vor- und/oder nachgelagerten Wertschöpfungskette aufzunehmen. Es wird nicht gefordert Informationen über jede einzelne Einheit in der Wertschöpfungskette offenzulegen, sondern die Einbeziehung der wesentlichen Informationen zur Wertschöpfungskette. Schätzungen auf der Grundlage von Branchendurchschnittswerten und Näherungswerte sind zulässig, wenn direkte Informationen über die Wertschöpfungskette nicht verfügbar sind.

Informationen zur Wertschöpfungskette sind aufzunehmen, wenn:

- Diese Nutzer:innen von Nachhaltigkeitsberichten in die Lage versetzen, die **wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen** zu verstehen; und/oder
- sie für die **Erfüllung der Prinzipien** (insb. Relevanz, wahrheitsgetreue Darstellung) der Berichterstattung notwendig sind.

- **Zeithorizonte**

Die Berichterstattung der Nachhaltigkeitserklärung hat denselben Berichtszeitraum wie der Abschluss des Unternehmens. Die Berichterstattung ist auf Vergangenheit, Gegenwart sowie Zukunft ausgelegt und der Standard fordert, dass Unternehmen eine Verbindung zwischen diesen Perspektiven herstellen. Außerdem ist in der Berichterstattung ein Vergleich zum Basisjahr gefordert, um durch die Verbindung der Vergangenheit und Zukunft ein besseres Verständnis der Zusammenhänge und Entwicklung herzustellen. Die Nachhaltigkeitsberichterstattung inkludiert drei verschiedene Zeithorizonte, welche im ESRS 1 definiert sind. Das Unternehmen kann andere Zeithorizonte wählen, muss dies aber begründen.

- **Kurzfristig:** die vom Unternehmen für den Abschluss gewählte Berichtsperiode;
- **Mittelfristig:** ab dem Ende des kurzfristigen Berichtszeitraums bis zu fünf Jahren;
- **Langfristig:** mehr als fünf Jahre.

- **Darstellung von Nachhaltigkeitsinformationen**

In der Nachhaltigkeitsberichterstattung müssen Vergleichsinformationen in Bezug auf vorangegangene Berichtszeiträume für die quantitativen Parameter und Geldbeträge angegeben werden. Sofern Anpassungen an den Vergleichsinformationen vorgenommen wurden, müssen diese erklärt sowie die Differenz berichtet werden. Das Unternehmen hat auch die Quellen von Schätzungen und Unsicherheiten sowie etwaige Änderungen bei der Berechnung eines Parameters oder Ziels anzugeben und die Vergleichsinformationen (sofern durchführbar) entsprechend anzupassen.

- **Aufbau der Nachhaltigkeitserklärung**

Die Angabepflichten gemäß der ESRS müssen von anderen Informationen im Lagebericht unterschieden werden können. Folgende Darstellung bietet eine beispielhafte Darstellung der Berichterstattung gemäß ESRS 1, Anlage F.

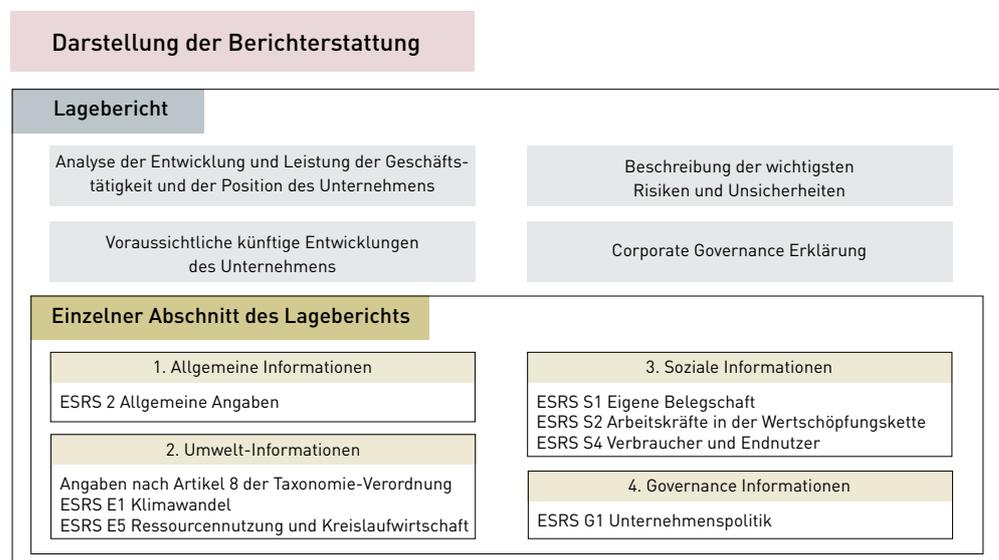


Abb. 6 Beispielhafter Aufbau der Nachhaltigkeitserklärung, ESRS 1; Anlage F

- **Verknüpfung mit anderen Teilen der Unternehmensberichterstattung**

Es kann in andere Teile des Jahresabschlusses verwiesen werden wie zum Beispiel andere Abschnitte im Lagebericht, Corporate Governance Bericht, Jahresfinanzabschluss. Diese anderen Berichtsteile müssen in der selben Sprache, zum selben Zeitpunkt verfügbar sein sowie extern geprüft und digital getagged sein.

- **Übergangsbestimmungen (Phase-in)**

Die ESRS bieten einige Übergangsbestimmungen für Angaben der Nachhaltigkeitsberichterstattung, um die Umsetzung für Unternehmen zu erleichtern. Folgende Übergangsbestimmungen sind im Folgenden kurz beschrieben, detaillierte Informationen finden sich im ESRS 1, 10. sowie ESRS 1 Anlage C. Die hier zuerst erklärten Übergangsbestimmungen sind für alle Unternehmen, welche unter die CSRD fallen relevant. Zusätzliche Übergangsbestimmungen sind zudem für Unternehmen mit unter 750 Mitarbeiter:innen in den ESRS verankert und werden folgend beschrieben.

**Unternehmensspezifische Angaben:** In der weiteren Ausarbeitung der ESRS insbesondere der Sektorstandards wird der Bedarf unternehmensspezifischer Angaben im Laufe der Zeit abnehmen.

**Wertschöpfungskette:** Sofern in den ersten drei Jahren der Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht alle Informationen über die vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette verfügbar sind, müssen nur die Anstrengungen diese Informationen zu erhalten erläutert werden. Mit dem 4. Berichtsjahr sind alle geforderten Angaben zur Wertschöpfungskette zu berichten.

**Darstellung von Vergleichsinformationen:** Im ersten Jahr der Berichterstattung sind keine Vorjahresinformationen vorzulegen. In Bezug auf die folgenden standardspezifischen Übergangsbestimmungen in Anlage C des ESRS 1 ist diese Übergangsbestimmung auf das erste obligatorische Berichtsjahr anzuwenden.

#### **Übergangsbestimmungen laut ESRS 1, Anlage C**

**SBM-1 Strategie, Geschäftsmodell und Wertschöpfungskette:** ESRS 2 fordert in diesem Absatz die Aufschlüsselung der Gesamteinnahmen nach ESRS-Sektoren sowie die Liste der maßgeblichen ESRS-Sektoren. Da die ESRS-Sektoren zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht veröffentlicht sind, entfällt diese Angabepflicht.

**SBM-3 Wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen und ihr Zusammenspiel mit Strategie und Geschäftsmodell:** Die ESRS fordern in dieser Angabepflicht die Berichterstattung der erwarteten finanziellen Auswirkungen. Diese Information kann im ersten Jahr der Nachhaltigkeitberichterstattung nach CSRD auslassen. Die ersten drei Jahre kann diese Angabepflicht rein qualitativ berichtet werden.

Unternehmen dürfen die Angabe der erwarteten **finanzielle Auswirkungen** im Zusammenhang mit **Umweltthemenstandards** im ersten Jahr zur Gänze auslassen. In den ersten drei Jahren sind diese Angaben zusätzlich in qualitativer Beschreibung erlaubt.

Bestimmte Datenpunkte in Bezug auf ihre **eigene Belegschaft** (soziale Absicherung, Personen mit Behinderungen, arbeitsbedingte Gesundheitsprobleme und Work-Life-Balance) unterliegen einem Phase-in im ersten Jahr.

#### **Ergänzende Übergangsbestimmungen für Unternehmen < 750 Mitarbeitende**

Unternehmen mit unter 750 Mitarbeiter:innen dürfen im ersten Jahr die Daten zu den **Scope 3** Treibhausgasemissionen auslassen. Die Angabepflichten unter dem **Standard S1 - Eigene Belegschaft** dürfen **im ersten Jahr** der Berichterstattung ausgelassen werden. Die Angabepflichten unter folgenden Standards sind nicht verpflichtend in den ersten beiden Jahren:

- E4: Biodiversität und Ökosysteme
- S2: Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette

- S3: Betroffene Gemeinschaften
- S4: Verbraucher und Endnutzer

Wenn sich ein Unternehmen mit unter 750 Mitarbeiter:innen dazu entscheidet die oben genannten Übergangsbestimmungen anzuwenden, muss trotzdem angegeben werden, ob die Nachhaltigkeitsthemen aus diesen Standards gemäß Wesentlichkeitsanalyse als wesentlich bewertet wurden. Sofern ein Thema als wesentlich identifiziert wurde müssen die Angaben gemäß ESRS 2 17 a) bis e) berichtet werden:

- a. Liste der Themen, Unterthemen oder Unter-Unterthemen die als wesentlich bewertet wurden sowie Zusammenhang mit Geschäftsmodell und Strategie des Unternehmens.
- b. Kurze Beschreibung aller zeitgebundenen Ziele sowie deren Fortschritt
- c. Kurze Erläuterung der Strategien (Policies) in Bezug auf die betreffenden Aspekte.
- d. Kurze Beschreibung der Maßnahmen sowie das Ergebnis solcher Maßnahmen.
- e. Angabe relevanter Parameter für die betreffenden Aspekte.

## 2.2.2 ESRS 2 – ALLGEMEINE ANGABEN

ESRS 2 enthält sektorunabhängige Informationen zu allen Nachhaltigkeitsthemen und berücksichtigt die in ESRS 1 festgelegten allgemeinen Berichterstattungsstandards und -bereiche. Jedes Unternehmen ist verpflichtet, diese Angaben zu machen. Diese gliedern sich in fünf Angabepflichten.

- **Grundlagen für die Erstellung (BP 1-2)**

Ziel dieser Angaben ist es, die Erstellung der Nachhaltigkeitserklärung nachvollziehbar zu machen. Dazu sollen zunächst Informationen zur Einzel- bzw. Konzernbasis der Erstellung, zum Konsolidierungskreis inkl. Ausnahmen und dessen Übereinstimmung mit dem Jahresabschluss sowie zur Einbeziehung der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette dargestellt werden (BP-1). Darüber hinaus sind Angaben zur Nachhaltigkeitserklärung zu treffen, welche Zeithorizonte berücksichtigt wurden, woher die Daten stammen bzw. ob Korrekturen/Neudarstellungen vorgenommen wurden (BP-2).

- **Governance (GOV 1-5)**

Ziel der Governance Angaben ist es, ein Verständnis der Prozesse, -Kontrollen und -Verfahren zu vermitteln, die zur Überwachung, Steuerung und Kontrolle von Nachhaltigkeitsaspekten eingeführt wurden. So soll dieser Standard die Zusammensetzung und Diversität der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane darstellen. Darüber hinaus sollen ihre Aufgaben und Verantwortlichkeiten in Bezug auf wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen sowie ihre Fachkenntnisse und Fähigkeiten dargestellt werden (GOV-1). Zusätzlich sind die Häufigkeit des Informationsflusses an die Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane sowie eine Liste der von ihnen behandelten Auswirkungen, Risiken und Chancen anzugeben (GOV-2). Es müssen Informationen über die Einbeziehung der nachhaltigkeitsbezogenen Leistung in die Anreizsysteme der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane angegeben werden (GOV-3). Des Weiteren muss eine Übersicht und Erläuterung der Anwendung der wichtigsten Aspekte und Schritte des Verfahrens zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht (ESRS 1 – Kapitel 4 Sorgfaltspflicht) angeführt werden (GOV-4). Das Unternehmen hat die wesentlichen Merkmale seines Risikomanagements und seiner internen Kontrollmechanismen im Kontext der Verfahren der Nachhaltigkeitsberichterstattung darzustellen. (GOV-5).

- **Strategie (SBM 1-3)**

Ziel dieser Angaben ist es die Elemente der Strategie die sich auf Nachhaltigkeitsaspekte, das Geschäftsmodell und die Wertschöpfungskette beziehen zu verstehen. Das Unternehmen hat eine Darstellung der Strategie zu erstellen, die sowohl Nachhaltigkeitsaspekte als auch das Geschäftsmodell und die Wertschöpfungskette berücksichtigt (SBM-1). Dabei soll auch das Verständnis über die Einbeziehung der Interessensträgern sowie der

Ergebnisse der Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen vermittelt werden (SBM-2). Das Unternehmen hat die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen sowie deren Zusammenhang mit seiner Strategie und seinem Geschäftsmodell darzustellen. Darüber hinaus sind die finanziellen Auswirkungen einschließlich der kurz-, mittel- und langfristigen Investitions- und Veräußerungspläne zu erläutern (SBM-3).

- **Management der Auswirkungen, Risiken und Chancen (IRO 1-2, MDR-P und MDR-A)**

Ziel dieses Kapitels ist ein Verständnis für die Verfahren zur Ermittlung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen des Unternehmens zu erhalten (Vorgehensweise der Wesentlichkeitsanalyse). Hierfür müssen Unternehmen ihre Vorgehensweise zur Ermittlung, Beurteilung, Priorisierung und Überwachung von Auswirkungen sowie Risiken und Chancen darlegen (IRO-1). Das Unternehmen muss eine Liste der Angabepflichten vorlegen, die bei der Erstellung der Nachhaltigkeitserklärung berücksichtigt wurden (siehe ESRS 1 Kapitel 3). Darüber hinaus ist anzugeben, ob ein themenspezifischer ESRS vollständig als nicht wesentlich eingestuft wurde und dies begründen (IRO-2). Weiters sind Angaben zu den Strategien (=Policies/Richtlinien/Konzepten) zu machen, die für das Management der wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekte angewandt werden (MDR-P). Außerdem ist eine Liste der wichtigsten im Berichtsjahr durchgeführten und für die Zukunft geplanten Maßnahmen vorzulegen. Dazu gehören auch Einzelheiten der Maßnahmen wie Umfang, Zeitplan, quantitative und qualitative Angaben sowie die Überwachung der Maßnahmen (MDR-A).

- **Parameter und Ziele (MDR-M und MDR-T)**

Die letzte Angabepflicht des ESRS 2 sieht vor, dass ein Unternehmen die Mindestangabepflichten darlegt, die bei der Angabe von Informationen zu Parametern und Zielen in Bezug auf die einzelnen wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekte zu berücksichtigen sind. Für jeden Parameter muss das Unternehmen die angewendeten Methoden und wesentlichen Annahmen darlegen und die Parameter eindeutig identifizieren und definieren (MDR-M). Das Unternehmen hat die festgelegten Ziele als Element zur Messung der Wirksamkeit der Maßnahmen und zur Darstellung des Fortschritts zu verwenden. Die Ziele sollen messbar, terminiert und ergebnisorientiert sein. Das Unternehmen soll auch darüber berichten, inwieweit Stakeholder:innen in die Zielfestlegung für jedes wesentliche Thema einbezogen wurden. Werden keine messbaren ergebnisorientierten Ziele festgelegt, so ist anzugeben, ob und wann Ziele geplant sind (MDR-T).

Nachdem nun die allgemeinen Angaben näher erläutert wurden, wird in den folgenden Kapiteln auf die themenbezogenen Standards eingegangen. Diese sind nur dann zu berichten, wenn das Thema im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse als wesentlich identifiziert wurde.

### 2.2.3 ESRS E1 – 5 UMWELTSTANDARDS

- **ESRS E1 Klimawandel**

Dieser Standard definiert die Anforderungen an die Darstellung der Auswirkungen des Unternehmens auf den Klimawandel, seiner Bemühungen zur Eindämmung des Klimawandels und seiner Anpassungsstrategien. Darüber hinaus verlangt er Erläuterungen zu Maßnahmen zur Minderung der Auswirkungen, zum Umgang mit Risiken und Chancen sowie zu den finanziellen Auswirkungen dieser Aspekte. Diese Erläuterung umfasst die Erfassung der Treibhausgasemissionen des Unternehmens, der physischen und transitorischen klimabedingten Risiken (Klimarisikoanalyse) und Chancen sowie die Anwendung von Klimaszenarien, die eine globale Erwärmung von 1,5° C berücksichtigen. Das Unternehmen hat seine Strategien zu Klimaschutz und Klimawandelanpassung darzulegen und dabei die Bereiche Klimaschutz, Klimawandelanpassung, Energieeffizienz und den Einsatz erneuerbarer Energien zu berücksichtigen. Darüber hinaus sind Maßnahmen zum Klimaschutz und zur Anpassung an den Klimawandel sowie die für ihre Umsetzung bereitgestellten Mittel anzugeben.

Das Unternehmen muss seinen Klimaschutzübergangsplan erläutern, der seine aktuellen und zukünftigen Klimaschutzanstrengungen darlegt und aufzeigt, wie es seine Strategie und

Geschäftsmodelle an die Ziele des Pariser Abkommens und die Begrenzung der globalen Erwärmung auf 1,5 ° C anpasst. Der Plan sollte unter anderem Aussagen zur Vereinbarkeit der Unternehmensziele mit dem 1,5° C - Ziel, zu den identifizierten Dekarbonisierungshebeln und geplanten Maßnahmen, zu Investitionen und Finanzmitteln zur Unterstützung der Umsetzung sowie zu den potenziellen Auswirkungen der enthaltenen Treibhausgasemissionen enthalten. Verfügt das Unternehmen noch nicht über einen Übergangsplan, sollte es Angaben dazu machen, ob und wann es einen solchen Plan erstellen wird.

Wenn ein Unternehmen den ESRS E1 Klimawandel als nicht wesentlich einstuft und daher entsprechende Angaben dazu ausschließt, muss es die Grundlage für diese Entscheidung ausführlich darlegen. Dazu gehört auch eine vorausschauende Analyse der Bedingungen, die das Unternehmen in Zukunft dazu veranlassen könnten, den Klimawandel als wesentlich einzustufen.

- **ESRS E2 Umweltverschmutzung**

Dieser Standard legt Anforderungen fest, die Einblick geben in die wesentlichen Auswirkungen des Unternehmens auf Luft-, Wasser- und Bodenverschmutzung sowie zu den verwendeten (besonders) besorgniserregenden Stoffen. Das Unternehmen muss seine Strategien zum Umgang mit Umweltbelastungen darlegen. Dies beinhaltet auch Maßnahmen zur Minderung negativer Auswirkungen, zur Minimierung und Ersetzung von besorgniserregenden Stoffen und zur Vorbeugung und Bewältigung von Vorfällen, welche Auswirkungen auf Mensch und Umwelt haben. Dazu gehören auch Maßnahmen zur Vermeidung und Verringerung der Umweltverschmutzung sowie Maßnahmen zur Wiederherstellung von Ökosystemen, in denen Verschmutzungen aufgetreten sind.

- **ESRS E3 - Wasser- und Meeresressourcen**

Dieser Standard legt die Anforderungen für die Darstellung der Auswirkungen des Unternehmens auf Wasser- und Meeresressourcen sowie der Maßnahmen zur Vermeidung oder Verringerung dieser Auswirkungen fest. Dies beinhaltet auch die Anpassung der Unternehmensstrategie an eine nachhaltige Wassernutzung und den Schutz aquatischer Ökosysteme sowie die Bewertung von Risiken und Chancen und deren finanzielle Auswirkungen in diesen Bereichen. Zu den wichtigsten Aspekten dieses Standards gehören der Wasserverbrauch und die Wassernutzung des Unternehmens.

- **ESRS E4 – Biologische Vielfalt**

ESRS E4 legt fest, wie das Unternehmen mit positiven und negativen Auswirkungen auf Biodiversität und Ökosysteme umgeht, einschließlich Maßnahmen zur Minderung negativer Auswirkungen und zur Förderung der Biodiversität. Er berücksichtigt auch die Anpassungsfähigkeit des Unternehmens an Biodiversitätsziele und -vorschriften sowie die finanziellen Auswirkungen von Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Biodiversität und Ökosystemen. Das Unternehmen sollte seine Strategie und sein Geschäftsmodell in Bezug auf Biodiversität und Ökosysteme darlegen, einschließlich einer Bewertung ihrer Widerstandsfähigkeit gegenüber physischen, Übergangs- und systemischen Risiken. Dabei sollte auch ein möglicher Übergangsplan zur Harmonisierung mit relevanten globalen und europäischen Biodiversitätszielen und -strategien berücksichtigt werden.

- **ESRS E5 - Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft**

Dieser Standard legt die Anforderungen fest, die ein Unternehmen erfüllen muss, um seine tatsächlichen und potenziellen Auswirkungen auf die Ressourcennutzung und die Kreislaufwirtschaft zu verstehen. Dies beinhaltet die Entwicklung und Umsetzung von Maßnahmen zur Minimierung negativer Auswirkungen und zur Maximierung der Ressourceneffizienz. Darüber hinaus hat das Unternehmen seine Pläne zur Anpassung an die Prinzipien der Kreislaufwirtschaft, einschließlich der Abfallminimierung und der Verbesserung der Ressourceneffizienz, darzulegen. Es sind auch spezifische Angaben zu Ressourcen- und Abfallströmen erforderlich.

## 2.2.4 ESRS S1 – 4 SOZIALE STANDARDS

- **ESRS S1 – Eigene Belegschaft**

ESRS S1 bietet einen Rahmen für die Offenlegung der wesentlichen Auswirkungen eines Unternehmens auf seine Belegschaft sowie der damit verbundenen Risiken und Chancen. Er behandelt Themen wie Arbeitsbedingungen und -rechte, einschließlich Beschäftigungssicherheit, gerechte Entlohnung, sozialer Dialog, Vereinigungsfreiheit, Tarifverhandlungen, Vereinbarkeit von Beruf und Familie sowie Gesundheit und Sicherheit. Der Standard betont auch die Bedeutung von Gleichberechtigung und Chancengleichheit und geht auf die Gleichstellung der Geschlechter, die Entwicklung von Fähigkeiten, die Einbeziehung von Menschen mit Behinderungen, Belästigung am Arbeitsplatz und Vielfalt ein. Er umfasst auch arbeitsbezogene Rechte wie Freiheit von Kinder- und Zwangsarbeit, angemessenen Wohnraum und Privatsphäre. Der Standard verlangt eine Erklärung darüber, wie diese potenziellen Auswirkungen und die Abhängigkeit des Unternehmens von seinen Mitarbeiter:innen zu Risiken oder Chancen führen können. Er gilt sowohl für die eigene Belegschaft als auch für „selbständige“ oder „überlassene“ Arbeitskräfte, schließt aber die Arbeitnehmer in der Wertschöpfungskette aus. Er verlangt von den Unternehmen eine Beschreibung ihrer Belegschaft, um umfassende Informationen zu liefern. Darüber hinaus verlangt dieser Standard eine Anpassung an internationale und europäische Menschenrechtsinstrumente und -konventionen.

- **ESRS S2 – Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette**

Der ESRS S2 verlangt von den Unternehmen, dass sie ihre Strategien zur Identifizierung und zum Umgang mit erheblichen Auswirkungen auf die Arbeitnehmer in der Wertschöpfungskette in Bezug auf Arbeitsbedingungen, Chancengleichheit und andere arbeitsbezogene Rechte erläutern. Gleichzeitig schreibt der Standard eine Erklärung darüber vor, wie solche Auswirkungen und die Abhängigkeit eines Unternehmens von Arbeitnehmern in der Wertschöpfungskette potenziell kritische Risiken oder vorteilhafte Chancen schaffen können. Insbesondere können schädliche Auswirkungen zu Betriebsunterbrechungen und Reputationsschäden führen, während positive Bemühungen, wie das Eintreten für Arbeitnehmerrechte, wertvolle Chancen bieten können. Wichtig ist, dass der ESRS S2 für alle Arbeitnehmer innerhalb der Wertschöpfungskette des Unternehmens gilt, die in erheblichem Maße betroffen sind oder betroffen sein können, mit Ausnahme derjenigen, die als „eigene Arbeitskräfte“ im ESRS S1 eingestuft werden.

- **ESRS S3 – Betroffene Gemeinschaften**

Ziel dieses Standards ist es, zu klären, wie sich die Geschäftstätigkeit und die Wertschöpfungskette eines Unternehmens erheblich auf das Gemeinwesen auswirken können, sowie alle damit verbundenen Risiken und Chancen. Der Standard verlangt eine Erklärung, wie das Unternehmen mit solchen Auswirkungen auf die wirtschaftlichen, sozialen, kulturellen, bürgerlichen und politischen Rechte der Gemeinschaften und Anwohner:innen sowie die besonderen Rechte indigener Völker umgeht. Ein Verständnis dieser Auswirkungen und der Abhängigkeit des Unternehmens von den betroffenen Gemeinschaften kann potenzielle Risiken oder Chancen aufzeigen. So könnten beispielsweise schlechte Beziehungen zu den Gemeinschaften den Betrieb stören oder den Ruf schädigen, während positive Beziehungen einen stabilen Betrieb gewährleisten und die Einstellung von Arbeitskräften vor Ort erleichtern könnten.

- **ESRS S4 – Verbraucher:innen und Endnutzer:innen**

ESRS S4 verlangt eine Offenlegung, die es ermöglicht, die wesentlichen Auswirkungen auf Verbraucher:innen und Endnutzer:innen im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit und der Wertschöpfungskette eines Unternehmens zu verstehen. Das Unternehmen muss seinen Ansatz zur Bewältigung der Auswirkungen auf den Datenschutz, die Meinungsfreiheit, die persönliche Sicherheit und die soziale Integration von Verbraucher:innen und Endnutzer:innen erläutern. Der Standard verlangt auch ein Verständnis dafür, wie diese Auswirkungen wesentliche Risiken oder Chancen darstellen können - negative Auswirkungen können den Ruf des Unternehmens schädigen, während positive Auswirkungen den Umsatz steigern oder

die Kund:innenbasis erweitern können. Die unrechtmäßige Nutzung oder der Missbrauch von Produkten und Dienstleistungen eines Unternehmens durch Verbraucher:innen und Endnutzer:innen liegt außerhalb des Anwendungsbereichs dieses Standards.

### 2.2.5 ESRS G1 – GOVERNANCE STANDARD

Dieser Standard legt Angabepflichten fest, die das Verständnis des strategischen Ansatzes, der Prozesse und Verfahren sowie der Leistung im Hinblick auf das Geschäftsverhalten erleichtern sollen. Zu den Schwerpunktbereichen, gehören Geschäftsethik, Unternehmenskultur einschließlich Korruptions-, und Bestechungsbekämpfung, Schutz von Hinweisgeber:innen und Tierschutz. Außerdem soll das Management von Lieferant:innenbeziehungen, insbesondere die Zahlungspraktiken zu kleinen und mittleren Unternehmen, beleuchtet werden. Schließlich werden die Aktivitäten und Verpflichtungen des Unternehmens im Zusammenhang mit der politischen Einflussnahme, einschließlich seiner Lobbyarbeit, behandelt.

## 3. DIE SCHRITTE DES BERICHTSPROZESSES

Nachdem in den vorangegangenen Kapiteln ein grundlegendes Verständnis für die Hintergründe und Rahmenbedingungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung geschaffen wurde, beginnt nun der stärker praxisorientierte Teil des Leitfadens. Darin wird der Prozess Schritt für Schritt aufbereitet, der einer CSRD-konformen Nachhaltigkeitsberichterstattung zugrunde liegt. Der Prozess gliedert sich in mehrere Schritte, denen jeweils ein eigenes Kapitel gewidmet ist.

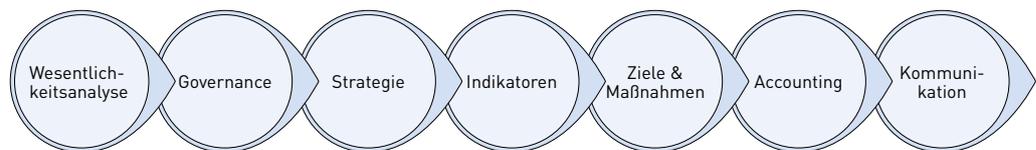


Abb. 7 Berichtsprozess

Aufgrund der vielen Schritte sollten Unternehmen frühzeitig mit dem Prozess beginnen. Gemäß der Empfehlung von GRI sollten 10 bis 12 Monate für den gesamten Berichtsprozess eingeplant werden. Aufgrund der erweiterten und neuen Berichterstattungsprozesse durch CSRD und ESRS sollten sich Unternehmen frühzeitig mit den für sie relevanten Anforderungen auseinandersetzen und den Umsetzungsprozess starten.

Bevor mit den Schritten begonnen wird, sollte ein Team festgelegt und ein Kick-Off-Termin vereinbart werden. Die Durchführung eines Gap-Assessments, um mögliche Lücken zu identifizieren wird ebenfalls empfohlen.

### Auswahl des Teams, Kick-off und erste interne Kommunikation

Nachdem der Leitfaden gelesen und die nächsten Schritte überblickt wurden, geht es nun um den Aufbau des Teams und die Zuteilung von Verantwortungen. Es sollte eine Person(engruppe) ausgewählt werden, die für die unternehmensweite Koordination der Berichterstattung sowie für den Aufbau der Prozesse verantwortlich ist.

Die Verantwortlichen sollten zu einem Kick-Off einladen, bei dem die Relevanz und die groben Anforderungen des Projekts „Nachhaltigkeitsbericht“ erläutert werden.

Es soll unbedingt die Geschäftsleitung sowie Mitarbeiter:innen aus jeder relevanten Unternehmensabteilung eingebunden werden. Der Vorteil, Mitarbeiter:innen aus verschiedenen Abteilungen von Beginn an einzuladen, besteht darin, dass die Beteiligung und Einbeziehung verschiedener Mitarbeiter:innen gefördert und die Motivation mitzuwirken verstärkt wird. Das kann sich positiv auf die weitere Zusammenarbeit auswirken und somit zum Erfolg des Gesamtprojekts beitragen.

Nach dem Meeting sollten zentrale Ansprechpersonen aus den Abteilungen benannt werden. Mit diesen arbeiten die unternehmensweiten Koordinator:innen während des Berichtsaufbauprozesses vorrangig zusammen. Zudem wird empfohlen, in laufender Kommunikation mit den Mitarbeiter:innen zu bleiben, um das Interesse, Verständnis und die Beteiligung am Nachhaltigkeitsthema sicherzustellen. Neben der Kommunikation mit den direkt involvierten Personen ist auch die Kommunikation mit allen Mitarbeiter:innen sinnvoll. Dies kann in Form eines Newsletters, einer Infoveranstaltung o. Ä. erfolgen.

### Gap-Analyse

Um den aktuellen Stand des Unternehmens in Bezug auf Nachhaltigkeitsberichterstattung nach CSRD zu erkennen, doppelte Arbeit zu vermeiden und schnell umsetzbare Maßnahmen zu identifizieren, ist es sinnvoll, zu Beginn eine Gap-Analyse durchzuführen. Dabei wird evaluiert, welche Strukturen und Prozesse bereits etabliert sind, an die im weiteren Verlauf angeknüpft werden können. Basierend auf einer Gap-Analyse kann man abschätzen, wie viel Zeit und Personal für den Berichtsprozess benötigt werden.

## 3.1 WESENTLICHKEITSANALYSE

Die Wesentlichkeitsanalyse bildet die Grundlage der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Dabei ist auch die Einbindung der Stakeholder:innen von zentraler Bedeutung. Um das zentrale Thema zu verstehen, ist es wichtig, die Bedeutung des Begriffs der Wesentlichkeit zu erfassen. Die Wesentlichkeit spielt eine bedeutende Rolle in Bezug auf die Festlegung der Themen und Angaben in der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Daher ist ein grundlegendes Verständnis von oberster Bedeutung.

Ein Nachhaltigkeitsbericht beinhaltet Informationen zu den wirtschaftlichen, gesellschaftlichen (sozialen) und umweltbezogenen Auswirkungen einer Organisation. Es ist wichtig, eine ausgewogene Darstellung dieser Informationen zu gewährleisten, indem sowohl positive als auch negative Aspekte dargelegt werden. Aufgrund unterschiedlicher Erwartungen von Stakeholdergruppen an die Berichterstattung ist es wichtig, diese zu berücksichtigen. Insbesondere in Bezug auf Kapitalaufnahme, Personalmanagement und Marktsicherung sollten verschiedene Interessensgruppen einbezogen werden, wie z.B. Mitarbeiter:innen, Anwohner:innen, Investor:innen, Lieferant:innen, Kund:innen und Behörden.

Die ESRS führen eine neue Betrachtungsweise der doppelten Wesentlichkeit ein, welche den Prozess der Wesentlichkeitsanalyse grundlegend verändert. Bevor mit dem Prozess der Wesentlichkeitsanalyse begonnen wird, ist es wichtig, diesen zu verstehen. Abbildung 8 zeigt das grundlegende Verständnis der doppelten Wesentlichkeit mit ihren zwei Perspektiven.

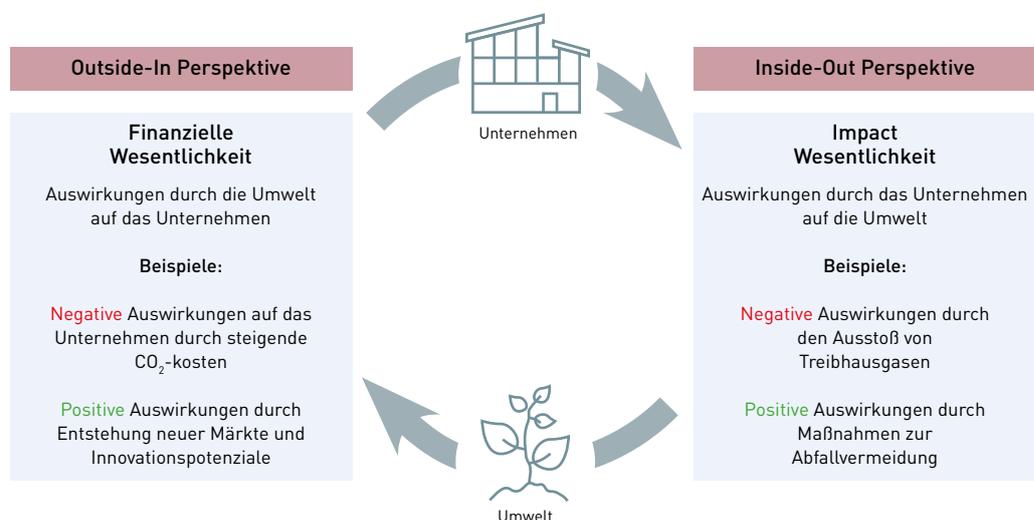


Abb 8 Betrachtungsperspektiven Wesentlichkeit anhand Beispiel Umwelt

### 3.1.1 DOPPELTE WESENTLICHKEIT

Unter der Doppelten Wesentlichkeit versteht man die Kombination aus Impact- und finanzieller Wesentlichkeit. Unter diesem Konzept der doppelten Wesentlichkeit ist eine Nachhaltigkeitsinformation wesentlich, wenn diese aus einer der beiden Perspektiven (inside- out oder outside-in) oder aus beiden Perspektiven als wesentlich angesehen wird.

Die CSRD hat dieses Konzept der doppelten Wesentlichkeit aufgegriffen. Das bedeutet, dass Unternehmen im Lagebericht zukünftig Informationen aufnehmen müssen, welche relevant für das Verständnis der Auswirkungen der Unternehmensaktivitäten auf Umwelt, Menschen und Wirtschaft sowie relevant für das Verständnis der Auswirkungen von Nachhaltigkeitsthemen auf das Geschäftsergebnis, den Geschäftsverlauf und die finanzielle Lage des Unternehmens sind.

#### **Wesentlichkeit der Auswirkungen**

Die Wesentlichkeit der Auswirkungen (Impact Materiality) bezieht sich auf die Betrachtung der Wesentlichkeit aus der Inside-Out-Perspektive. Diese Betrachtungsweise wird von GRI seit vielen Jahren vertreten. Laut GRI-Standards sind wesentliche Nachhaltigkeitsthemen solche, die signifikante Auswirkungen auf die Wirtschaft, die Umwelt, die Menschen und ihre Menschenrechte haben. Auswirkungen können tatsächlich und/oder potenziell, positiv und/oder negativ sowie kurz-, mittel oder langfristig sein. Diese Punkte sind laut ESRS bei der Bestimmung der Wesentlichkeit der Auswirkungen zu betrachten.

Die folgenden Beispiele verdeutlichen das Konzept und die Perspektive der Wesentlichkeit der Auswirkungen.

- Wettbewerbspraktiken und Steuerzahlungen an Staaten können wirtschaftliche Auswirkungen auf globaler und lokaler Ebene haben.
- Umweltauswirkungen beeinflussen sowohl lebende Organismen als auch nicht lebende Elemente wie Luft und Wasser. Unternehmen können beispielsweise durch die Nutzung von Energie oder Flächen Auswirkungen auf die Umwelt haben.
- Auswirkungen auf Menschen haben Auswirkungen auf die gesamte Gesellschaft oder auf Einzelpersonen wie Mitarbeitende und Kund:innen. Unternehmen können beispielsweise durch Arbeitspraktiken wie Bezahlung und Arbeitszeiten, ihre Lieferkette oder auch ihre Produkte und deren Sicherheit Auswirkungen auf die Menschen, deren Menschenrechte sowie die gesamte Gesellschaft haben.

#### **Finanzielle Wesentlichkeit**

Die gegensätzliche Perspektive zur Impact-Wesentlichkeit ist die finanzielle Wesentlichkeit. Diese umgekehrte Wirkungsperspektive wird als ‚outside-in‘ bezeichnet. Unternehmen sind mit dieser Betrachtungsweise normalerweise bereits aus der Finanzberichterstattung vertraut. Nachhaltigkeitsinformationen sind wesentlich, wenn sie signifikante Auswirkungen auf die Finanzen des Unternehmens haben oder haben können. Solche finanziellen Auswirkungen gelten als signifikant, wenn sie relevante Risiken oder Chancen beinhalten oder potenziell auslösen, welche den Cashflow und den Unternehmenswert kurz-, mittel-, oder langfristig beeinflussen und nicht oder noch nicht in der Finanzberichterstattung erfasst werden.

Die hier aufgeführten Beispiele, durch die finanzielle Auswirkungen ausgelöst werden können, vereinfachen das Verständnis der finanziellen Wesentlichkeit.

- Unternehmen können durch Umweltveränderungen beeinträchtigt werden, die ihre Fähigkeit zur Nutzung oder Beschaffung notwendiger Ressourcen beeinflussen können. Ein Beispiel für solche Einflüsse ist die Unterbrechung von Lieferketten aufgrund klimatischer Veränderungen in Wetterereignissen.
- Investitionen können aufgrund regulatorischer Anforderungen notwendig werden, wie beispielsweise der verpflichtende Übergang von primären Energiequellen wie Öl zu alternativen Energiequellen.

Besonders in Rahmenwerken mit einem stärkeren Fokus auf den Kapitalmarkt wird die Perspektive der finanziellen Wesentlichkeit angewendet. Darunter fallen: Sustainability Accounting Standards Board (SASB), International Integrated Reporting Framework (IIRC), Task Force on Climate-Related Finance Disclosures (TCFD) und die aktuell noch in Bearbeitung befindlichen Entwürfe der IFRS Sustainability Standards.

### 3.1.2 PROZESS DER WESENTLICHKEITSANALYSE

Die Wesentlichkeitsanalyse bildet das Fundament zur Bestimmung der wesentlichen Themen, die zur Entwicklung von Geschäfts- und Nachhaltigkeitsstrategien, zur Leistungsmessung sowie zur Berichterstattung herangezogen werden. Ein besonders effektives Nachhaltigkeitsmanagement kann durch klare Fokussierung auf die wesentlichen Themen erreicht werden.

Eine Wesentlichkeitsanalyse wird normalerweise in mehrere Prozessschritte aufgeteilt:

#### 1. Unternehmenskontext verstehen

Ein erster Überblick über die Geschäftsaktivitäten und Geschäftsbeziehungen im Kontext der Nachhaltigkeit sowie eine Übersicht der Stakeholder:innen ist der erste Schritt zur Ermittlung und Bewertung der Auswirkungen eines Unternehmens. Dadurch können entscheidende Informationen zur Identifizierung der tatsächlichen sowie potenziellen Auswirkungen erkannt werden. Dadurch werden Themen bestimmt, die aus Nachhaltigkeitssicht grundsätzlich relevant für ein Unternehmen sind.

#### 2. Auswirkungen, Risiken und Chancen (IROs) identifizieren

Tatsächliche Auswirkungen sind solche, die im Rahmen der normalen Geschäftstätigkeit bereits eingetreten sind. Potenzielle Auswirkungen sind hingegen noch nicht eingetreten, könnten aber in Zukunft eintreten. Dieser Prozessschritt weist Überschneidungen mit Due-Diligence-Prozessen auf (siehe Kapitel 3.3.6.). Es ist anzumerken, dass ein Unternehmen viele tatsächliche und potenzielle Auswirkungen identifizieren kann. Um die Aufgabe zu erleichtern, können bereits verfügbare Sektorstandards für verschiedene Branchen herangezogen werden wie zum Beispiel die SASB-Standards. Es gibt auch weitere geplante Sektorstandards, die von verschiedenen Standardherausgebern erarbeitet werden (sowohl GRI als auch EFRAG arbeiten an Sektorstandards).

#### 3. Identifizierte IROs bewerten

Die Signifikanz der zuvor identifizierten Auswirkung lässt sich anhand des Schweregrads der negativen oder positiven Auswirkungen bewerten. Bei potenziellen Auswirkungen wird zudem die Eintrittswahrscheinlichkeit berücksichtigt.

Folgende Merkmale werden zur Bestimmung des Schweregrads von tatsächlichen und potenziellen negativen Auswirkungen angewendet:

- **Ausmaß:** Wie hoch ist die Auswirkung? Z.B. die Schwere einer Verletzung oder die Menge ausgetretener Chemikalien.
- **Umfang:** Wie weitreichend ist die Auswirkung? Z.B. die Anzahl der betroffenen Personen oder die betroffene Fläche der Umweltschäden.
- **Unumkehrbarkeit:** Wie schwer ist die Wiedergutmachung oder der Ausgleich des entstandenen Schadens? Z.B. Kosten für die Wiederherstellung der geschädigten Natur.

Bewertungsdimensionen von <b>Wesentlichkeit der Auswirkungen</b>		
	<b>Negative Auswirkungen</b>	<b>Positive Auswirkungen</b>
<b>Tatsächliche Auswirkungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Schweregrad (Ausmaß, Umfang, Unumkehrbarkeit)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ausmaß</li> <li>• Umfang</li> </ul>
<b>Potenzielle Auswirkungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Schweregrad (Ausmaß, Umfang, Unumkehrbarkeit)</li> <li>• Eintrittswahrscheinlichkeit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ausmaß</li> <li>• Umfang</li> <li>• Eintrittswahrscheinlichkeit</li> </ul>

Tab. 2 Bewertungsdimensionen der Wesentlichkeit der Auswirkungen

Bewertungsdimensionen von <b>finanziellen Auswirkungen</b>		
	<b>Chancen</b>	<b>Risiken</b>
<b>Potenzielle Auswirkungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• potenzielles Ausmaß</li> <li>• Eintrittswahrscheinlichkeit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• potenzielles Ausmaß</li> <li>• Eintrittswahrscheinlichkeit</li> </ul>

Tab. 3 Bewertungsdimensionen der Wesentlichkeit der finanziellen Auswirkungen

Die Bewertung der potenziellen Auswirkungen ist eng mit dem ESG-Risiko- und Chancenmanagement verknüpft.

Wichtig bei der Bewertung ist auch, dass neben den oben genannten Bewertungsdimensionen auch die unterschiedlichen Zeithorizonte der Wirkungen berücksichtigt werden und in die Bewertung einfließen.

#### 4. IROs priorisieren

Die Priorisierung der Auswirkungen ist notwendig damit der Fokus für die Berichterstattung auf das Wesentliche gelegt wird. In weiterer Folge ist die Schwerpunktsetzung im Management und die strategischen Zielsetzungen entsprechend auszurichten. Ein Schwellenwert wird festgelegt, um zu bestimmen, auf welche Auswirkungen sich das Unternehmen fokussieren wird. Die Freigabe und Überprüfung dieser ausgewählten Auswirkungen erfolgt durch das oberste Leitungsorgan im Unternehmen.

### 3.1.3 DAS ZIEL DER WESENTLICHKEITSANALYSE: EINE LISTE AN WESENTLICHEN AUSWIRKUNGEN

Anschließend ist für alle wesentlichen Auswirkungen festzulegen, welche Datenpunkte relevant sind und die Informationen am besten darstellen können. Wenn Datenpunkte als relevant erachtet werden, muss die Offenlegung gemäß den Standards erfolgen. Die quantitativen Datenpunkte ermöglichen es dem Unternehmen, den Fortschritt zu den Auswirkungen und Themen zu bestimmen sowie konkrete Ziele darzustellen. Sie dienen dem Monitoring und der Steuerung der jeweiligen wesentlichen Auswirkungen und Themen.

#### Due Diligence Konzepte

Due Diligence ist der Prozess, durch den eine Organisation ihre tatsächlichen und potenziellen negativen Auswirkungen identifiziert, vermeidet, mildert und darüber Rechenschaft ablegt. Auch hier liegt der Fokus insbesondere auf den Auswirkungen auf die Umwelt und die Menschen, insbesondere auch im Zusammenhang mit den Menschenrechten. Generell wird in den gängigen Standards für alle wesentlichen Nachhaltigkeitsthemen ein Due-Diligence-Ansatz gefordert.

Unternehmen können auf unterschiedliche Weise mit negativen Auswirkungen zu tun haben: Sie können diese verursachen, zu den Auswirkungen beitragen oder durch ihre Geschäftsbeziehungen direkt mit den Auswirkungen verbunden sein. Die UN-Leitprinzipien für Wirtschaft und Menschenrechte sehen in Grundsatz 15 vor, dass Unternehmen ihrer Verantwortung gerecht werden:

*Um ihrer Verantwortung zur Achtung der Menschenrechte nachzukommen, sollten Wirtschaftsunternehmen über Grundsätze und Verfahren verfügen, die ihrer Größe und ihren Umständen angemessen sind, einschließlich*

*(a) einer Grundsatzverpflichtung, ihrer Verantwortung zur Achtung der Menschenrechte nachzukommen;*

*(b) eines Verfahrens zur Gewährleistung der menschenrechtlichen Sorgfaltspflicht, das darauf abstellt, die Auswirkungen auf die Menschenrechte zu ermitteln, zu verhüten und zu mildern sowie Rechenschaft darüber abzulegen, wie sie diesen begegnen;*

*(c) Verfahren, die die Wiedergutmachung etwaiger nachteiliger menschenrechtlicher Auswirkungen ermöglichen, die sie verursachen oder zu denen sie beitragen.*

Diese Vorgaben wurden in den OECD-Leitlinien zur Sorgfaltspflicht für verantwortungsbewusstes unternehmerisches Handeln integriert und in einem 6-stufigen Due Diligence Prozess festgelegt, der Folgendes umfasst:

1. Verankerung von verantwortungsvollem Geschäftsgebaren in der Strategie und Managementsystemen;
2. Identifizierung und Bewertung tatsächlicher und potenzieller nachteiliger Auswirkungen im Zusammenhang mit den Geschäftstätigkeiten, Produkten oder Dienstleistungen des Unternehmens;
3. Beseitigung, Vermeidung oder Minderung negativer Auswirkungen;
4. Nachverfolgung der Umsetzung und der Ergebnisse;
5. Kommunikation wie mit Auswirkungen umgegangen wird; und
6. gegebenenfalls für Wiedergutmachung sorgen oder daran mitzuwirken.

Wie konkret Unternehmen diese Schritte umgesetzt und was die Ergebnisse dieser Prozesse sind, sollte in der Berichterstattung dargestellt werden.

## 3.2 GOVERNANCE

Unternehmerische Governance umfasst alle Verfahren, Regeln und Gesetze, die die Abläufe und Entscheidungen im Unternehmen bestimmen. Das Thema Governance ist neben Ökologie, Ökonomie und Sozialem eine der zentralen Perspektiven im Nachhaltigkeitskontext. Die Governance der jeweiligen Themen bestimmt die Entwicklungen in diesen Bereichen. Die Governance muss auf die neuen Reporting-Anforderungen reagieren und die notwendigen internen Prozesse und Regeln implementieren und überwachen. Vor allem die in den ESRS 2 angeführten Angabepflichten (GOV-1, ...) bauen stark auf diesem Thema auf.

Nachhaltigkeit ist ein ganzheitliches Konzept, das die Prozesse in allen Unternehmensbereichen betrifft. Zur Bewältigung der zentralen Nachhaltigkeits Herausforderungen bedarf es daher einer Organisationsstruktur, die das Thema umfassend im Unternehmen verankert. Nur wenige Unternehmen sind bereits organisatorisch so aufgestellt, dass Nachhaltigkeit sowohl aus strategischer als auch aus operativer Perspektive adäquat berücksichtigt werden kann. Daher steht am Anfang des Berichtsprozesses meist die Überprüfung der Organisationsstruktur, um das Unternehmen dazu in die Lage zu versetzen.

Generell bedarf es einer klaren Struktur sowie definierter Verantwortlichkeiten und Berichtslinien. Das Ergebnis der Organisationsstruktur sollte daher ein Organigramm mit den Zuständigkeiten im Bereich Nachhaltigkeit sein, aus dem auch der Ablauf der Entscheidungsprozesse sowie die Verteilung der Entscheidungsbefugnisse ersichtlich sind. Die Einrichtung einer zentralen Koordinationsstelle und die Benennung mehrerer operativer Einheiten sind erfahrungsgemäß sinnvoll. Wie dies aussehen, könnte ist in Abbildung 10 zu sehen.

In den operativen Einheiten werden die verschiedenen Themen in den entsprechenden Organisationseinheiten erhoben. Beispielsweise liegt das Thema „Mitarbeiter:innen“ in der Regel im Personalbereich, während Anti-Korruptionsthemen in der Compliance-Stelle verortet sind. Da die tatsächliche Themenzuordnung von der bestehenden Organisationsstruktur abhängt, muss die genaue Verankerung individuell festgelegt werden. Dabei sollten auch das branchenspezifische Umfeld sowie die wesentlichen Nachhaltigkeitsthemen berücksichtigt werden. Dies bedeutet, dass wesentliche Themen auch besonders verankert werden sollten.

Die zentrale Koordinationsstelle ist für die Koordination der operativen Umsetzungseinheiten sowie für die Definition und Fortschrittskontrolle der Nachhaltigkeitsstrategien und -ziele verantwortlich. Sie sollte in einer zentralen Organisationseinheit angesiedelt sein.

Für die Festlegung der genauen Prozessabläufe und Zuständigkeiten ist eine individuelle Lösung erforderlich. Hierfür gibt es mehrere Optionen mit ergänzenden organisatorischen Elementen, die als Best Practice bezeichnet werden können. In den unteren Beispielen sieht man stets eine

zentrale Koordinierungsstelle für Nachhaltigkeit sowie mehrere operationelle Einheiten. In den Optionen werden verschiedene Möglichkeiten dargestellt, die Zuständigkeiten zu verteilen und gegebenenfalls zusätzliche Gremien zu installieren.

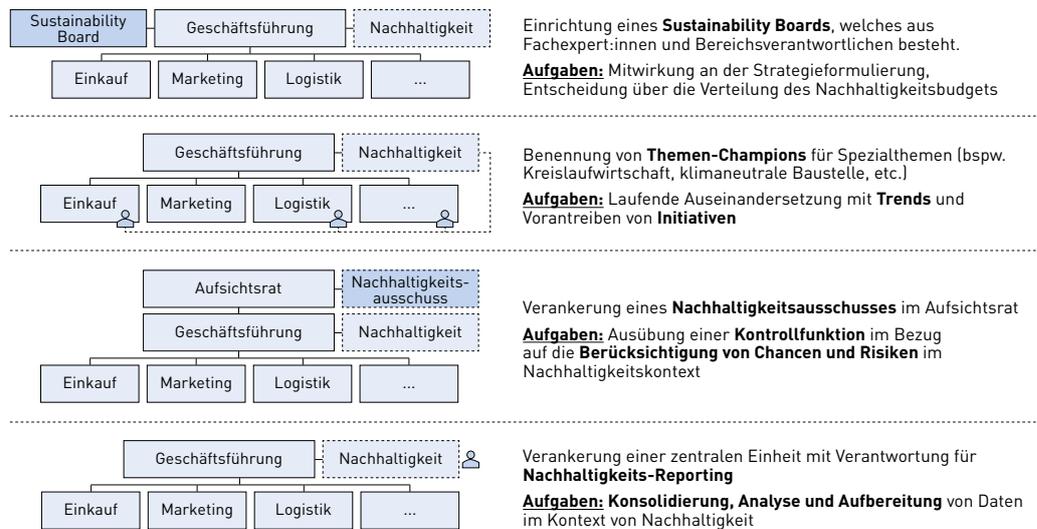


Abb. 9 Beispiele für die Verteilung von Zuständigkeiten

### 3.3 STRATEGIE

Eine Nachhaltigkeitsstrategie ist notwendig, um einen genauen Plan für die Transformation des Unternehmens zu entwickeln und zu verfolgen. Häufig haben Unternehmen bereits einzelne Maßnahmen und Ziele definiert, ohne Nachhaltigkeit umfassend in die Gesamtstrategie des Unternehmens zu integrieren. Eine Strategie ist jedoch notwendig, um diese Handlungsfelder und Aktivitäten zu bündeln und das unternehmerische Handeln langfristig auf eine nachhaltige Entwicklung auszurichten.

#### Strategische Stoßrichtung

Zu Beginn der Strategieentwicklung müssen die Grundposition und die allgemeine Stoßrichtung festgelegt werden. Diese definieren, wo das Unternehmen steht und wo es hinwill. Entscheidend ist dabei die Frage, was das Unternehmen auszeichnet und wie es sich in Bezug auf Nachhaltigkeit am Markt positionieren will. Insofern bestimmen sie den Ausgangspunkt, das Ambitionsniveau sowie die Grundpositionierung der Nachhaltigkeitsstrategie.

Für die Beantwortung der Frage nach dem Ambitionsniveau und der grundsätzlichen Positionierung ist die Entwicklung einer Vision zentral. Diese spiegelt wider, wie das Unternehmen zu einer nachhaltigeren Zukunft beitragen will und wie diese Zukunft aussehen soll. Konkret beantwortet die Vision damit auch die Frage, ob sich das Unternehmen besonders stark für eine nachhaltige und deutlich veränderte Zukunft engagieren möchte oder ob es die allgemeine Entwicklung und die Rolle des Unternehmens darin als gering einschätzt.

Aus dieser Antwort lässt sich ableiten, wie ambitioniert das Unternehmen die Transformation zu einem nachhaltigeren Unternehmen anstrebt und welches Nachhaltigkeitsniveau in Zukunft erreicht werden soll. Die Frage nach der Rolle des Unternehmens in der Zukunftsvision definiert zudem die generelle Grundpositionierung.

#### Detaillierung der Strategie

Nach der Festlegung der allgemeinen strategischen Stoßrichtung des Unternehmens werden die Ausrichtungen in den einzelnen Handlungsfeldern präzisiert. Dazu werden die Kernthemen herangezogen und Schwerpunkte gesetzt, auf die sich das Unternehmen im Bereich der Nachhaltigkeit konzentrieren will und die auch in der übergeordneten Vision stärker fokussiert werden. Dazu ist es notwendig, das Ambitionsniveau im jeweiligen Themenfeld zu definieren. Die folgende Abbildung zeigt beispielhaft eine Ambitionsniveaueinteilung.



Abb. 10 Ambitionsniveau

Entlang des Ambitionsniveaus werden nun die wesentlichen Themen bewertet. Darauf aufbauend werden strategische Ziele formuliert und damit die grundsätzliche Ausrichtung der Organisation festgelegt.

Nachdem alle wesentlichen Themen bewertet und mit der Vision verknüpft wurden, ist es wichtig, die Nachhaltigkeitsthemen nach Möglichkeit mit der Unternehmensstrategie zu verknüpfen. Um die Strategie zu verankern, müssen Indikatoren zur Überwachung und Steuerung der Themen festgelegt, Ziele erarbeitet und entsprechende Maßnahmen zur Zielerreichung bestimmt werden (siehe folgende Kapitel).

### 3.4 INDIKATOREN

Indikatoren (= quantitative Datenpunkte) dienen dazu, die nachhaltigkeitsbezogenen Entwicklungen zu messen und zu steuern. Jedem wesentlichen Thema werden ein oder mehrere Indikatoren zugeordnet. Durch quantitative Datenpunkte ist eine Vergleichbarkeit des Berichts zu anderen Unternehmen gegeben. Zudem sollten die Indikatoren und die Ziele aufeinander abgestimmt sein.

Gerade die Erstberichterstattung ist für Unternehmen eine große Herausforderung. Die Erhebung neuer Kennzahlen kann teilweise mit deutlichem Aufwand verbunden sein. Daher ist es sinnvoll, zu überprüfen welche Indikatoren bereits erhoben werden oder bei welchen Indikatoren die Erhebung vergleichsweise einfach ist. Sofern es sich dabei um aussagekräftige Indikatoren handelt, die für Stakeholder:innen von Interesse sind, können diese für die Berichterstattung verwendet werden.

In den ESRS werden Indikatoren vorgegeben. Sind Unternehmen von der CSRD betroffen, müssen sie nach diesen berichten. Anderen Unternehmen wird empfohlen, ihre Berichterstattung ebenfalls in Übereinstimmung mit den ESRS zu verfassen, um die Vergleichbarkeit zu erhöhen. Wird beispielsweise das Thema „Wasserverbrauch“ von einem Unternehmen als wesentliches Thema identifiziert, muss das Unternehmen alle zugehörigen Indikatoren messen und berichten. Ein Indikator in den ESRS wäre beispielsweise das Water Management Performance (m<sup>3</sup>). Dieser ESRS E3-4 untergliedert sich beispielsweise wie folgt:

### ESRS E3: Water and Marine Resources

#### E3-4 – Angabepflicht – Wasserverbrauch

26. Das Unternehmen hat Informationen über seinen Wasserverbrauch im Zusammenhang mit seinen wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen anzugeben
27. Ziel dieser Angabepflicht ist es, ein Verständnis über den Wasserverbrauch des Unternehmens und über seine Fortschritte in Bezug auf seine Ziele zu vermitteln.
28. Die Angabe gemäß Absatz 26 bezieht sich auf eigene Geschäftstätigkeiten und umfasst:
  - a) den Gesamtwasserverbrauch in m<sup>3</sup>;
  - b) den Gesamtwasserverbrauch in m<sup>3</sup> in Gebieten, die von Wasserrisiken betroffen sind, einschließlich Gebieten mit hohem Wasserstress,
  - c) das Gesamtvolumen des zurückgewonnenen und wiederverwendeten Wassers in m<sup>3</sup>,
  - d) das Gesamtvolumen des gespeicherten Wassers und Veränderungen bei der Speicherung in m<sup>3</sup> und
  - e) alle erforderlichen Hintergrundinformationen in Bezug auf Buchstaben a bis d, einschließlich über die Wasserqualität und -quantität der Wassereinzugsgebiete, über die Art und Weise, wie die Daten erhoben wurden, z. B. die verwendeten Standards, Methoden und Annahmen, einschließlich der Frage, ob die Informationen berechnet, geschätzt, modelliert oder aus direkten Messungen stammen und den hierfür gewählten Ansatz, beispielsweise die Verwendung sektor spezifischer Faktoren.
29. Das Unternehmen legt Informationen über seine Wasserintensität vor: Gesamtwasserverbrauch im eigenen Betrieb in m<sup>3</sup>/Mio. EUR Nettoeinnahmen.

Abb. 11 Auszug aus den Datenpunkten des ESRS E3

Insgesamt müssen die Kennzahlen auch auf die Ziele abgestimmt sein, die bei der Strategie definiert wurden. Im nachfolgenden Schritt werden die Ziele genauer definiert und Maßnahmen zum Erreichen ebendieser erarbeitet.

## 3.5 ZIELE UND MASSNAHMEN

Für die Transformation zu einem nachhaltigeren Unternehmen ist es wichtig, klare Ziele und Maßnahmen zu setzen. Diese dienen nicht nur der internen Orientierung, sondern sind auch für die externen Stakeholder:innen unerlässlich, um die Ambitionen und Bemühungen des Unternehmens nach außen zu zeigen und die Vision bzw. Nachhaltigkeitsstrategie widerzuspiegeln. Bei der Entwicklung der Nachhaltigkeitsstrategie und der Festlegung der strategischen Stoßrichtung wurden bereits Ziele und Maßnahmen erarbeitet. Für jedes wesentliche Thema ist jedoch eine detailliertere Definition und Erarbeitung im Ziele- und Maßnahmenprogramm erforderlich.

Die Offenlegung des Ziel- und Maßnahmenprogramms wird von den ESRS gefordert und ist daher in einen CSRD-konformen Bericht aufzunehmen. Kann das Unternehmen die Informationen, die nach den Angabepflichten und Datenpunkten des themenbezogenen oder sektorspezifischen ESRS oder nach den Mindestangabepflichten gemäß ESRS 2 zu Strategien, Maßnahmen und Zielen vorgeschrieben sind, nicht angeben, weil es die jeweiligen Strategien nicht angenommen, die jeweiligen Maßnahmen nicht umgesetzt oder die jeweiligen Ziele nicht festgelegt hat, muss es dies angeben und kann einen Zeitrahmen angeben, innerhalb dessen es dies umsetzen will (vgl. ESRS 1 §33).

### Ziele

Die Wesentlichkeit der Nachhaltigkeitsauswirkungen sollte sich auch in den Zielsetzungen der verschiedenen Bereiche widerspiegeln. Da die Ziele im Bericht veröffentlicht werden, ist es wichtig, dass Sie einerseits die Ambitionen des Unternehmens positiv hervorheben, aber zugleich auch realistisch sind, da sie als öffentliche Verpflichtungen verstanden werden. Bei der Festlegung der Ziele sollten die aktuellen Leistungen des Unternehmens in dem jeweiligen Bereich berücksichtigt werden. Ebenso sollten Verbesserungspotenziale und bewährte Verfahren berücksichtigt werden.

Bei der Formulierung der Ziele ist es wichtig, dass diese SMART sind. SMART steht für spezifisch, messbar, ausführbar, realistisch und terminiert. Es empfiehlt sich, quantitative Ziele zu definieren, um die Messbarkeit sicherzustellen.

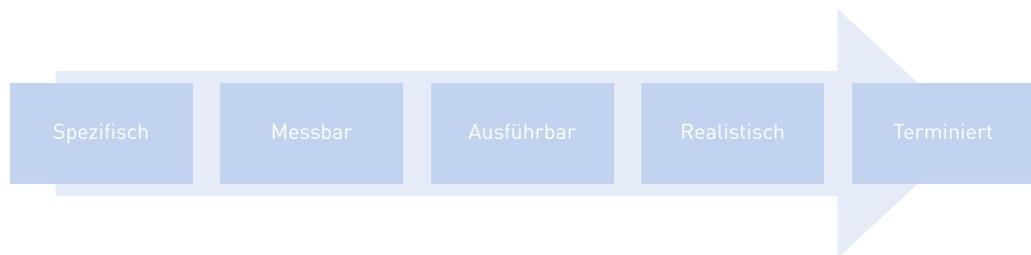


Abb. 12 SMART als Orientierung für strategische Ziele

*Insbesondere im Zusammenhang mit der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) und dem Ziel der EU, bis 2050 klimaneutral zu wirtschaften, ist die Klimastrategie von Unternehmen von großer Bedeutung. Unternehmen können sich im Wettbewerb durch die Festlegung eines Science Based Targets im Bereich Klimaziele positiv abheben. Nähere Informationen zu der Science-Based Target Initiative (SBTi) finden Sie im Kapitel 2.1.3.*

### Maßnahmen

Die Maßnahmen sollen dazu beitragen, die Ziele gemäß den strategischen Stoßrichtungen (Kapitel 3.3) zu erreichen. Es ist wichtig zu überprüfen, ob die Maßnahmen ausreichende Veränderungen bewirken, um die Ziele zu erreichen. Da SMART-Ziele zeitlich begrenzt sind, muss auch bei den Maßnahmen der Zeitrahmen berücksichtigt und festgelegt werden. Zur Erreichung des Ziels empfiehlt es sich, Roadmaps für die Maßnahmen zu erstellen und Maßnahmenverantwortliche zu benennen, die den Fortschritt der Umsetzung kontinuierlich überwachen.

## 3.6 DATENERHEBUNG

Die Erhebung und Darstellung der Daten stellt für viele Unternehmen eine der größten Herausforderungen dar. Grundvoraussetzung ist die Erstellung interner Richtlinien zur Datenerhebung sowie die Etablierung von Kontrollsystemen. Kennzahlen- und Datenmanagement ist ein kontinuierlicher Prozess, für den ausreichende Zeit eingeplant werden muss.

Die Datenerhebung ist ein Prozess, bei dem mehrere Abteilungen zusammenarbeiten müssen. Klare Definitionen von Aufgaben, Zuständigkeiten und Terminen sind für einen effektiven Ablauf unerlässlich. Im Folgenden werden die Schritte eines möglichen Datenerhebungsprozesses beschrieben.



Abb. 13 Der Datenerhebungsprozess

### Rollen und Verantwortlichkeiten für die Daten

Insbesondere für die Datenerhebung ist es sinnvoll, Rollen und Verantwortlichkeiten festzulegen. Es empfiehlt sich, diese Verantwortlichkeiten konkreten Fachbereichen und einzelnen Mitarbeitenden zuzuordnen. Diese Schlüsselpersonen arbeiten auch während der Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts eng mit der Berichtsstelle zusammen.

### Zeitplan

Ein Zeitplan sollte festlegen, wann welche Informationen zur Verfügung gestellt werden. Die Meilensteine, einschließlich der Fristen, müssen den betroffenen Stellen klar mitgeteilt werden, damit es nicht zu Verzögerungen bei der Erhebung der Daten für die Konsolidierung kommt.

### **Identifizierung von Daten und Quelldokumente**

Bei der Datenkonsolidierung wird auf eine Vielzahl von Dokumenten zugegriffen. Daher ist es wichtig, sich mit den vorhandenen Quelldokumenten vertraut zu machen. Es ist sinnvoll, eine übergreifende Form der Aufbewahrung von Dokumenten und zugehörigen Belegen festzulegen.

### **Datenaufbereitung**

Für eine ausreichende Datenqualität ist die Erstellung eines Accounting Handbuchs inkl. Prozessdokumentation und Arbeitsanweisungen erforderlich. Mit diesem wird ein einheitliches Verständnis der Kennzahlen anhand von KPI-Fact Sheets erarbeitet (insbesondere bei Berichterstattung über mehrere Einheiten / Länder). Die genauen Anforderungen sind aus den einzelnen Datenpunkten der ESRS zu entnehmen. Neben quantitativen Angaben sind auch eine Vielzahl an qualitativen Datenpunkte gefordert.

### **Dateninformationssystem**

Ein Dateninformationssystem für die Dateneingabe und -verwaltung hilft, den Überblick zu behalten. Gleichzeitig reduziert es - im Vergleich zur manuellen Verwendung von Excel-Tabellen - die Fehleranfälligkeit der Datenerfassung. Derartige Systeme verfügen in der Regel auch über bereits implementierte Definitionen der quantitativen und qualitativen Datenpunkte und unterstützen bei der Auswertung von Informationen. Insbesondere bei vielen internen Berichtseinheiten ist ein Dateninformationssystem sehr zu empfehlen.

### **Qualitätssicherung und internes Kontrollsystem (IKS)**

Um die Qualität des Nachhaltigkeitsberichts und der zugrundeliegenden Datenbasis sicherzustellen, sollten die Daten auch intern geprüft werden. Sinnvoll sind interne Audits nach dem Vier-Augen-Prinzip und Plausibilitätsprüfungen. Ein gut strukturiertes internes Kontrollsystem trägt dazu bei, Fehler und Unstimmigkeiten frühzeitig zu erkennen und zu korrigieren. Es ermöglicht auch eine kontinuierliche Verbesserung der Prozesse rund um die Datenerhebung und -verarbeitung. Durch die Dokumentation aller Prüfungen und Korrekturen wird ein transparenter Nachweis über die Qualitätssicherungsmaßnahmen geschaffen, der das Vertrauen der Stakeholder in die Nachhaltigkeitsbestrebungen des Unternehmens stärkt.

Der Aufbau eines internen Kontrollsystems ist sehr zu empfehlen und wird mittel- bis langfristig voraussichtlich unerlässlich sein.

## **3.7 BERICHTERSTELLUNG**

Nachdem die Vorarbeiten geleistet, die Informationen für die relevanten Datenpunkte gesammelt und intern geprüft wurden sowie die wichtigsten Aspekte der Nachhaltigkeitsberichterstattung verstanden sind, geht es an die Erstellung des eigenen Berichts. Dazu werden folgende Schritte empfohlen:

- Festlegung des Bericht-Aufbaus
- Verfassen der Texte und Erstellung der Grafiken
- Review & Layout

Dabei sind die Berichtsprinzipien zu beachten. Die ESRS definieren folgende Prinzipien für die Berichterstattung (ESRS Anlage B):

- 1. Relevanz:** Nachhaltigkeitsinformationen sind dann relevant und wesentlich für die Entscheidungen der Nutzer:innen, wenn sie erhebliche Auswirkungen haben können und spezifische Aspekte der Nachhaltigkeitsberichterstattung eines Unternehmens betreffen.
- 2. Wahrheitsgetreue Darstellung:** Um nützlich zu sein, sollten die Informationen nicht nur die relevanten Ereignisse wiedergeben, sondern auch deren wesentlichen Inhalt genau darstellen. Eine genaue Darstellung erfordert, dass die Informationen i) vollständig, ii) neutral und iii) korrekt sind.
- 3. Vergleichbarkeit:** Nachhaltigkeitsinformationen sind vergleichbar, wenn sie mit früheren Informationen des Unternehmens oder mit denen ähnlicher Unternehmen verglichen werden können.

4. **Überprüfbarkeit:** Die Überprüfbarkeit von Nachhaltigkeitsinformationen stellt die Vollständigkeit, Neutralität und Genauigkeit sicher, indem sie sachverständigen und unabhängigen Beobachter:innen die Möglichkeit gibt, eine Übereinstimmung in der Darstellung zu finden und diese durch Vergleiche zu untermauern.
5. **Verständlichkeit:** Verständliche Nachhaltigkeitsinformationen sind klar und prägnant, so dass sie von jedem sachkundigen Nutzer:innen leicht verstanden werden können. Dies bedeutet, dass allgemeine Informationen und komplexe Sätze vermieden werden sollten, während wesentliche Informationen hervorgehoben und Entwicklungen im Berichtszeitraum klar von konstanten Informationen unterschieden werden sollten.

### 3.7.1 EXTERNE PRÜFUNG

Die CSRD verpflichtet Unternehmen, ihre Nachhaltigkeitserklärung einer externen Prüfung zu unterziehen. Dies soll die Glaubwürdigkeit der Nachhaltigkeitsinformationen erhöhen und somit die Anforderungen an vergleichbare und zuverlässige Informationen durch die Nutzer:innen der Nachhaltigkeitsinformationen sicherstellen. Vorerst wird eine Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Prüfungssicherheit (limited assurance) verpflichtend. In weiterer Folge soll bis 2030 die Prüfsicherheit auf eine hinreichende Prüfsicherheit (reasonable assurance) angehoben werden. Bei einer Prüfung zur Erlangung begrenzter Prüfsicherheit sind die durchgeführten Prüfungshandlungen im Vergleich zu einer Prüfung zur Erlangung hinreichender Prüfsicherheit weniger umfangreich, sodass eine entsprechend geringere Prüfsicherheit erreicht wird. Bei einer Prüfung zur Erlangung einer hinreichenden Prüfungssicherheit werden umfangreichere Prüfungshandlungen durchgeführt und z. B. auch Prozesse und interne Kontrollen geprüft.

Die Vorteile der externen Prüfung, sowie deren Ablauf, werden nachfolgend erläutern.

- **Reduziertes Risiko**  
Verringerung des Risikos von Missverständnissen seitens der Stakeholder:innen und/oder falscher oder ungeeigneter Informationen im Bericht
- **Verbesserte Glaubwürdigkeit**  
Erhöhung der Transparenz und Glaubwürdigkeit gegenüber Stakeholder:innen und damit der internen und externen Akzeptanz von Nachhaltigkeitsthemen
- **Mehr Effizienz**  
Effizientes Handeln durch zielgerichtete und fundierte Investitionen und Aktivitäten im Nachhaltigkeitsbereich
- **Verbesserte Geschäftspraxis**  
Identifikation von Verbesserungspotenzialen durch konstruktives Feedback und damit Verbesserung der Informationsqualität für Entscheidungsprozesse sowie der Performance

Der exemplarische Ablauf einer externen Prüfung ist im nachstehenden Diagramm dargestellt.

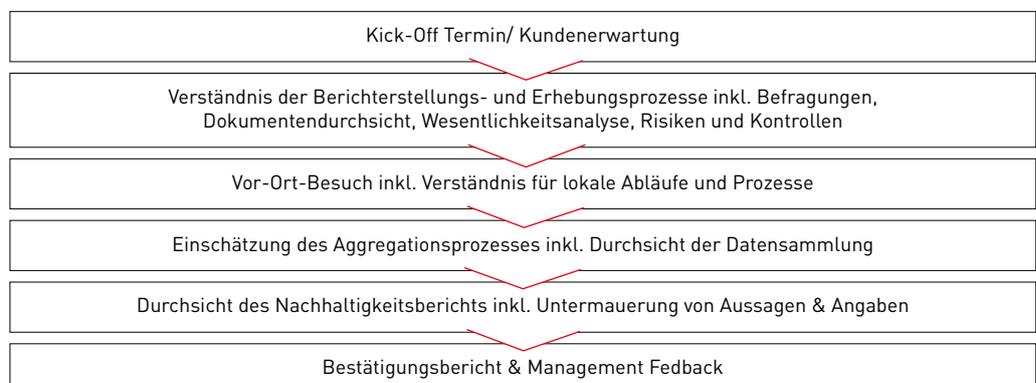


Abb. 14 Vereinfachter Ablauf einer externen Prüfung

### 3.7.2 VERÖFFENTLICHUNG

Die CSRD sieht vor, dass die betroffenen Unternehmen ihren Nachhaltigkeitsbericht als Teil des Lageberichts veröffentlichen.

Ein solcher Bericht erfüllt die Standards und entspricht den Erwartungen von Investor:innen, Wirtschaftspartner:innen und regulatorischen Instanzen. Unternehmen, die der CSRD unterliegen, steht es frei, zusätzlich zu den verpflichtenden Angaben im Lagebericht nachhaltigkeitsbezogene Informationen in einem eigenständigen Nachhaltigkeitsbericht oder in anderer Form zu veröffentlichen. Ein zweiter Bericht kann Stakeholdergruppen wie Mitarbeitende oder Kund:innen adressieren, indem z.B. Projekte detaillierter beschrieben werden.

Unternehmen, die nicht der CSRD unterliegen, sind in der Art der Veröffentlichung ihrer nachhaltigkeitsbezogenen Informationen rechtlich frei. Sie sind nicht verpflichtet, einen integrierten Nachhaltigkeitsteil im Lagebericht zu veröffentlichen oder können sich auch dafür entscheiden, ihre Informationen ausschließlich in einem „broschürenartigen“ Bericht mit umfangreichen Ausführungen aufzubereiten. Diesen Unternehmen wird jedoch empfohlen, sich auch auf freiwilliger Basis stark an den Vorgaben der CSRD zu orientieren oder beispielsweise die GRI-Standards anzuwenden damit man nicht einem Greenwashing-Vorwurf ausgesetzt wird.

**Wir wünschen Ihnen viel Erfolg bei der Berichterstattung!**





**Eigentümer, Herausgeber und Verleger:**

sparte.industrie  
WKO Oberösterreich  
Hessenplatz 3 | 4020 Linz  
T 05-90909-4201 | E industrie@wkooe.at  
W wko.at/ooe/industrie

**Redaktion:** sparte.industrie, WKO Oberösterreich  
2. Auflage, Oktober 2024  
WIR SIND INDUSTRIE

