



## iGAAP fokussiert

# Nachhaltigkeitsberichterstattung

## EFRAG veröffentlicht drei Umsetzungsleitlinien (Implementation Guidance) zu den ESRS

Am 31. Mai 2024 hat EFRAG drei Umsetzungsleitlinien (Implementation Guidance) zu den European Sustainability Reporting Standards (ESRS) veröffentlicht:

- EFRAG IG1: Wesentlichkeitsanalyse (Materiality Assessment),
- EFRAG IG2: Wertschöpfungskette (Value Chain),
- EFRAG IG3: ESRS-Datenpunktliste (List of ESRS datapoints).

Die Dokumente enthalten unverbindliche Leitlinien, die als Hilfestellung bei der Anwendung der am 22. Dezember 2023 im Amtsblatt der EU veröffentlichten, sektorunabhängigen ESRS (sog. Set 1) dienen sollen, gleichwohl inhaltlich nicht über die Vorschriften, die in den ESRS enthalten sind, hinausgehen können.

Entwickelt wurden die Leitlinien ausschließlich für die Anwender von Set 1 der ESRS. Für die anderen Unternehmen im Anwendungsbereich der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), etwa für kapitalmarktorientierte kleine und mittlere Unternehmen oder für Unternehmen außerhalb der EU, werden zukünftig gesonderte Berichterstattungsstandards anzuwenden sein.

## Hintergrund

Die am 5. Januar 2023 in Kraft getretene [Corporate Sustainability Reporting Directive \(CSRD\)](#) sieht eine Berichterstattung über Nachhaltigkeitsaspekte unter Anwendung der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) vor. Die CSRD beinhaltet gestaffelte Erstanwendungszeitpunkte für bestimmte Unternehmen. So gelten die Anforderungen etwa erstmals für Unternehmen, die zuvor bereits im Anwendungsbereich der Non-Financial Reporting Directive (NFRD) waren und für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen (zu weiteren Details der CSRD siehe auch unseren [iGAAP fokussiert-Newsletter](#)).

Die Europäische Kommission hat die von EFRAG inhaltlich entwickelten ESRS am 31. Juli 2023 als delegierte Verordnung verabschiedet (siehe hierzu auch unseren [iGAAP fokussiert-Newsletter](#)). Der erste Satz umfasst zwei übergreifende Standards, fünf Standards zu Umweltthemen, vier Standards zu sozialen Themen und einen Standard zu Governance-Themen. Die [Veröffentlichung im Amtsblatt der EU](#) erfolgte am 22. Dezember 2023.

Die Entwicklung von ersten Umsetzungsleitlinien (Implementation Guidance) für die ESRS geht auf eine Aufforderung von EU-Kommissarin Mairead McGuinness (DG FISMA) zurück, die im März 2023 öffentlich verlauten ließ, EFRAG solle – zunächst zu Lasten der Entwicklung von sektorspezifischen ESRS – verfügbare Ressourcen vorerst für die Finalisierung des ersten ESRS-Satzes sowie für die Entwicklung entsprechender Umsetzungsleitlinien verwenden.

Nachdem EFRAG am 22. Dezember 2023 Entwürfe der Umsetzungsleitlinien für die Wesentlichkeitsanalyse und für die Wertschöpfungskette, zusammen mit dem Entwurf einer Umsetzungsleitlinie, die eine Liste der ESRS-Datenpunkte umfasst, zur [Konsultation](#) veröffentlicht hat (zu den Inhalten der konsultierten Entwürfe siehe auch unseren [iGAAP fokussiert-Newsletter](#)), wurden am 31. Mai 2024 die endgültigen Umsetzungsleitlinien veröffentlicht.

Umsetzungsleitlinien sollen bei der Anwendung der ESRS unterstützen

### Beobachtung

Im Rahmen der erfolgten Konsultation der Entwurfsversionen hat EFRAG umfangreiches Feedback erhalten. Die Umsetzung der erhaltenen Kommentare führte zu Detailänderungen und dabei insbesondere zu Klarstellungen, ohne die grundsätzlichen Inhalte oder Struktur der Dokumente zu ändern.

Für die Implementierungsleitlinien zur Wesentlichkeitsanalyse (IG1) umfasst dies u.a. folgende Änderungen und Ergänzungen:

- Ausführungen zur Durchführung der Wesentlichkeitsanalyse bei Konzernen und Tochterunternehmen,
- Klarstellungen bezüglich des Konzepts der objektiven und belegbaren Nachweise (supportable evidence), welche im Einklang mit den qualitativen Merkmalen von Informationen stehen,
- Klarstellung der Architektur der ESRS bei der Erstellung von Nicht-ESRS-Nachhaltigkeitsinformationen, die in die Nachhaltigkeitserklärung aufgenommen werden könnten,
- Berücksichtigung von Abschwächungs-, Sanierungs- und Präventionsmaßnahmen bei der Wesentlichkeitsanalyse von Impacts,
- Ergänzung spezifischer Verweise auf Angaben zur Unternehmensführung, die sich aus ESRS 2 GOV-2 ergeben und auf die Wesentlichkeitsanalyse beziehen, und

- Aufnahme zusätzlicher Quellen, die als Input-Faktoren für die Wesentlichkeitsanalyse dienen können.

Für die Implementierungsleitlinien zur Wertschöpfungskette (IG2) umfasst dies u.a. folgende Änderungen und Ergänzungen:

- Klarstellungen zu einer Angleichung zwischen ESRS und der Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD),
- Klarstellungen zu unternehmensspezifischen Angaben sowie Übergangsvorschriften,
- ergänzende Beispiele sowie Klarstellungen zu der Begrifflichkeit „reasonable effort“, und
- Klarstellungen und Aufnahme neuer Beispiele zur Anwendung des Konzepts der operativen Kontrolle: Dies betrifft die Anwendung im ESRS E1 **Klimawandel** bei der Berechnung von Treibhausgasemissionen. Neben inhaltlichen Klarstellungen werden in einem neu eingefügten detaillierten Beispiel die Unterschiede zwischen der Anwendung des Greenhouse Gas Protokolls und der Berechnung nach ESRS E1 aufgezeigt. Zum anderen wurden auch Klarstellungen dahingehend eingefügt, dass das Konzept der operativen Kontrolle nicht für soziale Standards wie ESRS S1 **Eigene Belegschaft** und S2 **Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette** anzuwenden ist.

Für die Implementierungsleitlinien zur Datenpunktliste (IG3) umfasst dies u.a. folgende Änderungen und Ergänzungen:

- Implementierung von Hyperlinks zwischen jedem Datenpunkt in der Liste und den entsprechenden Textziffern im Standard des offiziellen Rechtstexts,
- Schaffung einer neuen Spalte zur Identifizierung von bedingten und alternativen Datenpunkten,
- Aufnahme spezifischerer Verweise auf die Erleichterungsvorschriften, einschließlich der Angabe des Jahres, in dem ein Datenpunkt verpflichtend wird, und
- Aufnahme einer eindeutigen Kennung (ID) für jeden Datenpunkt, um die Bezugnahme auf bestimmte Datenpunkte zu erleichtern.

Bei den Umsetzungsleitlinien handelt es sich um unverbindliche Guidance, die Hilfestellung bei der Anwendung der ESRS leisten soll, jedoch inhaltlich nicht über die Vorschriften, die in den ESRS enthalten sind, hinausgehen kann. Es wird darauf hingewiesen, dass die ESRS Vorrang gegenüber möglicherweise den ESRS entgegenstehenden Ausführungen in den Umsetzungsleitlinien haben. Die Umsetzungsleitlinien werden nicht von der Europäischen Kommission verabschiedet, sondern verbleiben im institutionellen Gefüge von EFRAG, im Einklang mit dem für solche Leitlinien vorgesehenen Due Process.

## Umsetzungsleitlinien zur Wesentlichkeitsanalyse (IG1)

### Einleitung

Die Zielsetzung der Umsetzungsleitlinien IG1 umfasst die Unterstützung von Erstellern und Nutzern der Nachhaltigkeitserklärungen (sustainability statements) im Hinblick auf die Umsetzung und das Verständnis der – den ESRS als zentrales Prinzip zugrunde liegenden – doppelten Wesentlichkeit (double materiality).

### Hinweis

Aufgrund der prinzipienbasierten Konzeption der ESRS-Anforderungen, insbesondere im Hinblick auf die Durchführung der Wesentlichkeitsanalyse, gibt es keine allgemeingültigen Verfahren für die Entwicklung von Prozessen und die Einführung von Methoden, die für alle Unternehmen gleichermaßen anwendbar wären. In den Leitlinien werden vielmehr Instrumente und Mechanismen bereitgestellt, mit denen Unternehmen die Vorgaben der ESRS erfüllen können, wobei ihre unternehmensspezifischen Besonderheiten (einschließlich ihres Geschäftsmodells, ihrer Strategie, ihrer Rechtsstruktur, ihrer Komplexität oder ihrer Unternehmensführung) umfassend zu berücksichtigen sind. Daher sind die Ausführungen zur Anwendung der Kriterien aus ESRS 1 **Allgemeine Anforderungen** und ESRS 2 **Allgemeine Angaben** in den Leitlinien, einschließlich der Beispiele oder Abbildungen, nicht die einzig möglichen Ansätze zur Umsetzung der ESRS-Anforderungen.

Inhaltlich umfasst das Dokument eine Erläuterung des grundsätzlichen Ansatzes der ESRS zur doppelten Wesentlichkeit, Ausführungen zur Durchführung einer Wesentlichkeitsanalyse sowie eine Erklärung, wie Unternehmen in diesem Kontext andere Rahmenwerke/Standards oder Quellen berücksichtigen können. Ergänzt wird das Dokument abschließend durch eine Reihe von häufig gestellten Fragen (FAQs) mit ausführlichen Antworten.

## Durchführung der Wesentlichkeitsanalyse

### Einführung

Zunächst ist einleitend darauf hinzuweisen, dass das Dokument eine detaillierte Erläuterung des grundsätzlichen Ansatzes der Wesentlichkeitsanalyse im Sinne der ESRS beinhaltet (zu den konkreten Anforderungen der ESRS zur Wesentlichkeitsanalyse siehe unseren [iGAAP fokussiert-Newsletter](#)).

Die ESRS beinhalten keine expliziten Vorgaben zur Konzeption sowie Durchführung der Wesentlichkeitsanalyse. Da es – wie bereits erwähnt – kein allgemeingültiges Verfahren für alle Arten von Wirtschaftstätigkeiten, Organisationsstrukturen, Betriebsstandorten oder vor- und nachgelagerte Wertschöpfungsketten für alle Unternehmen, die die ESRS anwenden, gibt, muss ein Unternehmen ein spezifisches Verfahren entwickeln, das für seinen Zweck geeignet ist. Dieses basiert typischerweise auf den spezifischen Umständen des Unternehmens. In jedem Fall muss ein Unternehmen den gesamten Umfang der in den Anwendungsanforderungen (Application Requirements) von ESRS 1 (im Folgenden ESRS 1.AR16-Themenliste) aufgeführten Umwelt-, Sozial- und Governance-Themen sowie alle anderen Themen, die aus unternehmensspezifischer Sicht wesentlich sind, berücksichtigen.

Auch wenn die Wesentlichkeitsanalyse eines Unternehmens sowohl die Impact- als auch die finanzielle Wesentlichkeitsperspektive umfassen muss, sind auch die Verbindungen zwischen beiden Dimensionen entsprechend widerzuspiegeln. Folglich wird in den Umsetzungsleitlinien darauf hingewiesen, dass dazu nicht zwei separate und unabhängige Prozesse durchgeführt werden müssen. Die Identifizierung wesentlicher Impacts ist im Allgemeinen ein Ausgangspunkt, da die Bewertung der finanziellen Wesentlichkeit von den Ergebnissen der Bewertung der Wesentlichkeit der Impacts beeinflusst wird. Dies resultiert daraus, dass wesentliche Impacts in den meisten Fällen auch wesentliche Risiken und Chancen auslösen. Um beide Perspektiven vollständig abzudecken, müssen jedoch auch die möglichen Themen berücksichtigt werden, die nur in finanzieller Hinsicht wesentlich sind. Zudem kann es auch Impacts geben, die sich aus Risiken und Chancen sowie aus der Art und Weise ergeben, wie das Unternehmen mit diesen Risiken und Chancen umgeht.

ESRS sehen Konzept der doppelten Wesentlichkeit vor

Unternehmensspezifischer Prozess der Wesentlichkeitsanalyse

Zur Veranschaulichung könnte die Wesentlichkeitsanalyse dem folgenden Prozess folgen, der vier mögliche Schritte umfasst:

- Schritt A: Verstehen des Kontextes,
- Schritt B: Identifizierung der tatsächlichen und potenziellen Impacts, Risiken und Chancen (IROs) im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsthemen,
- Schritt C: Beurteilung und Bestimmung der wesentlichen IROs im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsthemen,
- Schritt D: Berichterstattung.

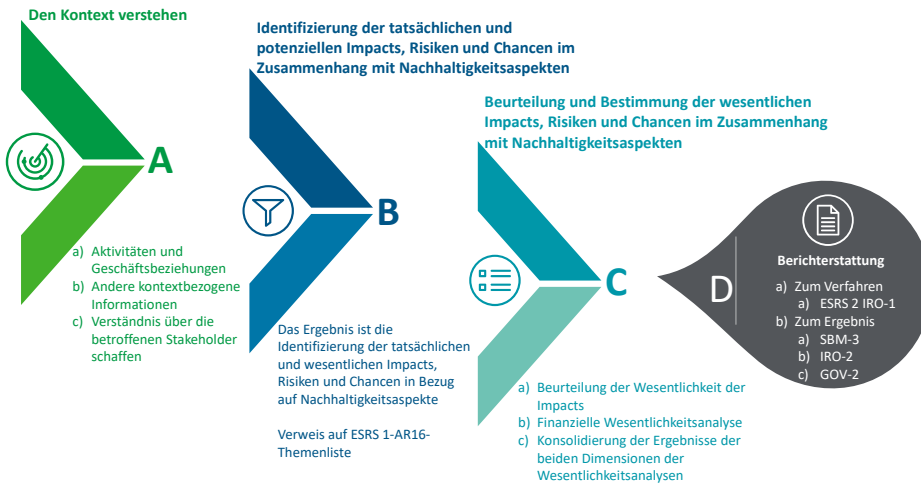


Abbildung 1: Prozess der Wesentlichkeitsanalyse (Abb. gem. EFRAG IG1 Materiality Assessment, S. 20).

## Verstehen des Kontextes (Schritt A)

Zunächst soll sich das Unternehmen einen Überblick über seine Tätigkeiten und Geschäftsbeziehungen, den Kontext, in dem diese stattfinden, und ein Verständnis der wichtigsten betroffenen Stakeholder, verschaffen. Dieser Überblick liefert zentrale Informationen zur Ermittlung der IROs des Unternehmens.

Im Hinblick auf die Tätigkeiten und Geschäftsbeziehungen soll zunächst eine Analyse des Geschäftsplans, der Strategie, der Jahresabschlüsse und gegebenenfalls anderer Informationen, die den Investoren zur Verfügung gestellt werden, sowie der Tätigkeiten, Produkte/Dienstleistungen des Unternehmens und der geografischen Standorte dieser Tätigkeiten vorgenommen werden. Zudem ist in diesem Zusammenhang eine Abbildung (mapping) der Geschäftsbeziehungen des Unternehmens und der vor- und/oder nachgelagerten Wertschöpfungskette, einschließlich Art und Charakter der Geschäftsbeziehungen, vorzunehmen.

Auch können sonstige kontextbezogene Informationen herangezogen werden, die dazu beitragen können, bestimmte Quellen von IROs zu ermitteln. Hierzu zählen zum Beispiel Analysen des relevanten rechtlichen und regulatorischen Umfelds des Unternehmens und veröffentlichter Unterlagen wie Medienberichte, Analysen von Vergleichsunternehmen, bestehenden sektorspezifischen Benchmarks, anderen Veröffentlichungen über allgemeine Nachhaltigkeitstrends und wissenschaftliche Artikel.

Es sollen auch Erkenntnisse darüber gewonnen werden, welche Stakeholder von der eigenen Geschäftstätigkeit und der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette betroffen sind oder wahrscheinlich betroffen sein werden. Dies umfasst auch ihre Ansichten und Interessen. Auf deren Grundlage kann das Unternehmen seine wichtigsten betroffenen Stakeholder (sog. key affected stakeholders) ermitteln. Um

dieses Verständnis zu fördern, sehen die Umsetzungsleitlinien die Möglichkeit der Berücksichtigung der folgenden Punkte vor:

- a) Eine Analyse der bestehenden Initiativen zur Einbindung der Stakeholder (z.B. durch die Unternehmensbereiche für Kommunikation, Investor Relations, Unternehmensführung, Vertrieb und Beschaffung) und
- b) eine Bestandsaufnahme der betroffenen Stakeholder im Rahmen der Tätigkeiten und Geschäftsbeziehungen des Unternehmens. Für jede Tätigkeit, jedes Produkt oder jede Dienstleistung können unterschiedliche Gruppen betroffener Stakeholder identifiziert werden, die für ein bestimmtes Nachhaltigkeitsthema priorisiert werden sollten (diese Zuordnung kann nach Schritt B bei Bedarf überprüft werden).

### **Identifizierung der tatsächlichen und potenziellen IROs im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsthemen (Schritt B)**

In diesem Schritt ermittelt das Unternehmen die tatsächlichen und potenziellen IROs in Bezug auf Umwelt-, Sozial- und Governance-Angelegenheiten in seiner eigenen Geschäftstätigkeit sowie in seiner vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette.

Zur Unterstützung dieses Prozesses und zur Sicherstellung der Vollständigkeit sollte das Unternehmen die bereits zuvor genannte ESRS 1.AR16-Themenliste verwenden. Für die Art der Verwendung werden in den konsultierten Umsetzungsleitlinien zwei Ansätze vorgeschlagen.

Zum einen kann die Identifizierung von potenziellen Aspekten anhand eines detaillierten Screenings der genannten Liste erfolgen und anschließend durch unternehmensspezifische Nachhaltigkeitsaspekte, die nicht in dieser Liste enthalten sind, vervollständigt werden. Diese können sich entweder aus internen Prozessen ergeben (z.B. Due Diligence, Risikomanagement oder Beschwerdemechanismen) oder aus den in Schritt A beschriebenen externen Quellen und der Einbindung von Stakeholdern. Dieser Ansatz könnte insbesondere für Unternehmen, die erstmalig eine Nachhaltigkeitsberichterstattung erstellen, geeignet sein.

Zum anderen kann das Unternehmen auch eine sog. Long List von IROs erstellen, die für sein Geschäftsmodell und seine vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette relevant sind, und diese entsprechend der Struktur der Thementabelle aus ESRS 1 zusammenfassen. Alternativ könnte ein Unternehmen von den Aspekten ausgehen, die durch bestehende Prozesse (z.B. GRI-Berichterstattung oder interne Prozesse wie Due Diligence und Risikomanagement) bekannt sind. Anschließend kann das Unternehmen bei den beiden – auch kombinierbaren Ansätzen – die ermittelten IROs bzw. Aspekte mit der ESRS 1.AR16-Themenliste auf Vollständigkeit vergleichen.

Unabhängig davon, welcher der Ansätze zur Ermittlung der wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekte gewählt wird, besteht die Zielsetzung darin, diese mit den entsprechenden IROs zu verbinden. Dazu kann das Unternehmen die IROs auf der am besten geeigneten Ebene je nach Fakten und Umständen aggregieren oder disaggregieren. Es sollten die vom Unternehmen verwendeten (oder vor der Einführung der ESRS verwendeten) Bezeichnungen für Nachhaltigkeitsthemen in Beziehung zu den innerhalb der ESRS verwendeten Bezeichnungen stehen, wenn diese von der ESRS 1.AR16-Themenliste abweichen.

### Identifizierung von Impacts, Risiken und Chancen

### Hinweis

Auch wenn die Liste der ESRS-Datenpunkte in EFRAG IG3 (siehe hierzu Abschnitt weiter unten) keine Checkliste zur Identifizierung wesentlicher Themen oder IROs darstellt, kann sie dennoch für eine Bestandsaufnahme der Abdeckung der Nachhaltigkeitsthemen durch die aktuellen ESRS-Standards auf einer detaillierteren Ebene (z.B. Kennzahlen) als die ESRS 1.AR16-Themenliste genutzt werden.

## Bewertung und Bestimmung der wesentlichen IROs im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsthemen (Schritt C)

In diesem Schritt wendet das Unternehmen Kriterien zur Beurteilung der Impact- und der finanziellen Wesentlichkeit an, um die wesentlichen tatsächlichen und potenziellen Impacts sowie die wesentlichen Risiken und Chancen zu bestimmen. Dies bildet dann die Grundlage für die Bestimmung wesentlicher Informationen auf der Grundlage der aktuellen Offenlegungsanforderungen der ESRS. In ESRS 1 und ESRS 2 wird der Schwerpunkt auf die Festlegung geeigneter qualitativer oder quantitativer Schwellenwerte für die Beurteilung der Wesentlichkeit von IROs und den damit verbundenen Angaben gelegt.

### Wesentlichkeitsanalyse in Bezug auf Impacts

Unternehmen müssen objektive Kriterien unter Verwendung geeigneter quantitativer und/oder qualitativer Schwellenwerte anwenden, um die Wesentlichkeit tatsächlicher und potenzieller Impacts zu bewerten. Diese basieren auf dem Schweregrad (severity) und bei potenziellen Impacts auch auf der Wahrscheinlichkeit.

Diese für den Schweregrad zu beurteilenden Kriterien müssen anschließend auf die in Schritt B definierte Liste der Impacts angewendet werden. Die Kriterien für tatsächliche negative Impacts sind das Ausmaß (scale), die Tragweite (scope) und die Unabänderlichkeit (irremediable character) des Impacts. Bei potenziellen negativen Impacts ist die Wahrscheinlichkeit des Auftretens zu schätzen und dem entsprechenden Zeithorizont zuzuordnen. Während für tatsächliche positive Impacts die Kriterien Ausmaß und Tragweite zu berücksichtigen sind, ist für künftige positive Impacts auch die Wahrscheinlichkeit des Auftretens zu schätzen.

Je nach Art des Impacts ist es nicht immer erforderlich, jedes der Kriterien des Schweregrads auf der Grundlage der spezifischen Umstände des Unternehmens eingehend zu prüfen, um zu bestimmen, ob der Impact wesentlich ist oder nicht. Besteht beispielsweise ein wissenschaftlicher Konsens über die Schwere einer bestimmten Art globaler und lokaler Umwelt-Impacts, kann das Unternehmen zu dem Schluss kommen, dass diese Impacts tatsächlich wesentlich sind, ohne dass eine eingehende Analyse des Ausmaßes, der Tragweite und der Unabänderlichkeit erforderlich ist. Daher muss das Unternehmen auf der Grundlage der verfügbaren Nachweise entscheiden, welcher Grad der Bewertung der Kriterien des Schweregrads angemessen ist.

Der Zweck der Einbeziehung der wichtigsten Stakeholder (einschließlich der Arbeitnehmenden und ihrer Vertreter) besteht darin, dem Unternehmen zu helfen, zu verstehen, wie sie betroffen sein könnten. Daher kann die Einbeziehung dem Unternehmen helfen, die Schwere und Wahrscheinlichkeit von Impacts zu bewerten. Die Einbindung der Geschäftsbereiche und Mitarbeitenden des Unternehmens sowie die externe Einbindung von Nutzern der Nachhaltigkeitsberichterstattung und anderen Experten kann ebenfalls dazu beitragen, das Ergebnis der Wesentlichkeitsanalyse zu beurteilen, zu validieren und seine Vollständigkeit zu gewährleisten.

## Bewertung von Impacts, Risiken und Chancen

#### Hinweis

Die Umsetzungsleitlinien enthalten zudem detaillierte Ausführungen zur Rolle und zum Einbezug von Stakeholdern im Prozess der Wesentlichkeitsanalyse (siehe dazu Kapitel 3.5), zur Festlegung von Schwellenwerten im Kontext der Beurteilung der Wesentlichkeit von Impacts (Kapitel 3.6) und zur Nutzung internationaler Instrumente im Rahmen der Due Diligence (Kapitel 4.3).

#### Finanzielle Wesentlichkeitsbeurteilung

Wesentliche Risiken und Chancen für das Unternehmen ergeben sich in der Regel aus Impacts, Abhängigkeiten (dependencies) oder anderen Faktoren, wie z.B. der Gefährdung durch Klimarisiken oder Änderungen in der Regulierung, die systemische Risiken betreffen. Zur Beurteilung ihrer Wesentlichkeit sind ebenfalls geeignete quantitative und/oder qualitative Schwellenwerte, in Bezug auf die finanziellen Auswirkungen im Sinne von Finanz- und/oder Ertragslage, Cashflows, Zugang zu Finanzmitteln oder Kapitalkosten des Unternehmens, zu verwenden.

Nachhaltigkeitsbezogene Risiken und Chancen werden auf der Grundlage ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit und des potenziellen Umfangs ihrer kurz-, mittel- und langfristigen finanziellen Auswirkungen beurteilt. Daher soll die Liste der potenziellen wesentlichen Risiken und Chancen aus Schritt B als Ausgangspunkt dienen und darauf basierend objektive Schwellenwerte für Wahrscheinlichkeit und Ausmaß (magnitude) angewendet werden und dabei auch die Art der Auswirkungen der ermittelten Risiken und Chancen berücksichtigen.

Da die meisten Impacts zu finanziellen Risiken und Chancen führen, bewertet das Unternehmen im Allgemeinen, ob sich aus den ermittelten Impacts (einschließlich der Ergebnisse von Schritt B) wesentliche finanzielle Auswirkungen ergeben.

#### Hinweis

Als eine Möglichkeit nennt EFRAG auch den Vergleich der wesentlichen Risiken und Chancen gemäß der in Schritt B erstellten Liste mit denen, die im Risikomanagementprozess (z.B. Enterprise Risk Management-Prozesse) des Unternehmens verwendet werden. Dies gilt jedoch nur, wenn letzterer auch Nachhaltigkeitsrisiken abdeckt. In einem solchen Fall könnte die Wahrscheinlichkeit der Risiken und Chancen bzw. die damit verbundenen finanziellen Auswirkungen entsprechend geschätzt werden.

Es kann zudem analog zur Impact-Wesentlichkeitsanalyse sinnvoll sein, mit den Geschäftsbereichen des Unternehmens zusammenzuarbeiten, um die Liste der wesentlichen Risiken und Chancen zu bewerten, zu validieren und ihre Vollständigkeit sicherzustellen, sowie mit den Investoren des Unternehmens und anderen finanziellen Gegenparteien (z.B. Banken).

Sobald ein Aspekt aus finanzieller Sicht als wesentlich eingestuft wurde, bestimmt das Unternehmen die zu berichtenden Informationen auf der Grundlage ihrer Wesentlichkeit. Eine Information gilt als wesentlich, wenn davon auszugehen ist, dass das Weglassen, die falsche Darstellung oder die Verschleierung dieser Information die Entscheidungen beeinflussen könnte, die die primären Adressaten der allgemeinen Finanzberichterstattung auf der Grundlage der Nachhaltigkeitserklärung des Unternehmens in Bezug auf die Bereitstellung von Ressourcen für das Unternehmen treffen.

Finanzielle Wesentlichkeit  
im Zusammenspiel mit  
Impacts und  
Abhängigkeiten



### **Konsolidierung der Ergebnisse der Impact- und der finanziellen Wesentlichkeitsanalyse einschließlich ihrer Wechselwirkung**

Daran anknüpfend werden die Ergebnisse der vorangegangenen Schritte konsolidiert und die Liste der wesentlichen IROs entwickelt, die die Grundlage für die Erstellung der Nachhaltigkeitserklärung bilden. Die auf der Ebene der wesentlichen Themen, Sub-Themen oder Sub-Sub-Themen durchgeführten Analysen sind in IROs umzuwandeln, falls dies noch nicht geschehen ist.

Nachdem das Unternehmen die einzelnen IROs anhand geeigneter Schwellenwerte und Methoden beurteilt hat, kann es die daraus resultierenden IROs für die Berichterstattung aggregieren. Die mit dieser Tätigkeit betrauten Personen können die aggregierten Ergebnisse der doppelten Wesentlichkeitsanalyse auch mit dem Management validieren, um die Vollständigkeit der Liste der wesentlichen IROs zu beurteilen und zu bestätigen.

### **Berichterstattung (Schritt D)**

Im Anschluss erstattet das Unternehmen Bericht über den Prozess der Wesentlichkeitsanalyse und deren Ergebnisse auf der Grundlage folgender Angaben:

- a) ESRS 2 IRO-1 Beschreibung der Prozesse zur Identifizierung und Beurteilung wesentlicher Impacts, Risiken und Chancen;
- b) ESRS 2 SBM-3 Wesentliche Impacts, Risiken und Chancen und ihre Wechselwirkung mit Strategie und Geschäftsmodell;
- c) ESRS 2 IRO-2 Angabepflichten in den ESRS, die von der Nachhaltigkeitserklärung des Unternehmens abgedeckt werden; und
- d) ESRS 2 GOV-2 Informationen darüber, wie die Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane, einschließlich ihrer jeweiligen Ausschüsse, über wesentliche Impacts, Risiken und Chancen informiert werden.

Das Unternehmen muss auch offenlegen, wie es die wesentlichen Informationen, die offenzulegen sind, bestimmt hat, einschließlich der Schwellenwerte und Kriterien, die zur Beurteilung dieser Informationen verwendet wurden.

### **Zusammenwirken mit GRI- und ISSB-Standards**

#### **GRI-Standards**

Eine nach den Standards der Global Reporting Initiative (GRI) durchgeführte Wesentlichkeitsanalyse konzentriert sich auf die Wesentlichkeit der Impacts, nicht aber auf die finanzielle Wesentlichkeitsdimension, da GRI nicht wie die ESRS auf dem Konzept der doppelten Wesentlichkeit basiert. Die Rolle der sog. Sustainability Due Diligence und der Einbeziehung der Stakeholder ist in beiden Rahmenwerken von zentraler Bedeutung für die Beurteilung der Wesentlichkeit der Impacts, womit die Impact-Dimension in den GRI-Standards und den ESRS die gleiche ist, auch wenn der Umfang der Umwelt-, Sozial- und Governance-Aspekte in den GRI-Standards nicht unbedingt mit dem der ESRS übereinstimmt.

Aufgrund der angeglichenen Prozesse zur Wesentlichkeitsanalyse stellt eine nach den GRI-Standards durchgeführte Wesentlichkeitsanalyse eine gute Grundlage für die Bewertung der Impacts nach den ESRS dar. Auch in die Identifizierung der unternehmensspezifischen Impacts kann die GRI-Wesentlichkeitsanalyse einfließen.

Die Dimension der finanziellen Wesentlichkeit muss hinzugefügt werden, wenn ein Unternehmen vom Berichtsrahmen der GRI-Standards zu dem der ESRS übergeht.

Erforderliche  
Informationen zum  
Prozess der  
Wesentlichkeitsanalyse

### IFRS Sustainability Disclosure Standards

Die Beurteilung der finanziellen Wesentlichkeit in ESRS 1 entspricht der Identifizierung der wesentlichen Informationen, die von den primären Nutzern der allgemeinen Finanzberichterstattung benötigt werden, wenn sie Entscheidungen über die Bereitstellung von Ressourcen für das Unternehmen treffen. Folglich ist die Definition der finanziellen Wesentlichkeit in den IFRS Sustainability Disclosure Standards (IFRS SDS; zu Details der IFRS SDS siehe auch unseren [iGAAP fokussiert-Newsletter](#)) und den ESRS angeglichen.

Aus der Angleichung resultiert seitens EFRAG die Erwartungshaltung, dass ein Unternehmen, welches die ESRS anwendet, die Identifizierung der Risiken und Chancen nach den IFRS SDS unter Verwendung der Ergebnisse seiner Beurteilung der finanziellen Wesentlichkeit nach ESRS erfüllt. Dasselbe Verfahren zur Beurteilung der finanziellen Wesentlichkeit kann also die Identifizierung von Risiken und Chancen sowohl für Zwecke der IFRS SDS als auch der ESRS unterstützen (zu den am 2. Mai 2024 von EFRAG und IFRS-Stiftung gemeinsam veröffentlichten Interoperabilitätsleitlinien siehe unseren [iGAAP fokussiert-Newsletter](#)).

Zudem verlangt IFRS S1 **Allgemeine Vorschriften für die Angabe von nachhaltigkeitsbezogenen Finanzinformationen**, dass ein berichtendes Unternehmen die Offenlegungsthemen in den SASB-Standards heranzieht und deren Anwendbarkeit berücksichtigt, womit diese durch die verpflichtende Berücksichtigung der IFRS SDS als Quelle für unternehmensspezifische Angaben auch innerhalb der ESRS-Berichterstattung eine Rolle einnehmen können. Darüber hinaus werden in den Übergangsbestimmungen zu ESRS 1 IFRS-Branchenstandards als Quelle für Angaben genannt, die ein Unternehmen bei der Definition seiner unternehmensspezifischen Angaben verwenden kann, wenn keine ESRS-Sektorstandards vorliegen.

### Nutzung weiterer Quellen

Zusätzlich zu den oben genannten Rahmenwerken finden sich weitere Ausführungen über die Nutzung anderer Quellen im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse. Dies umfasst für die Beurteilung der IROs eines Unternehmens, beispielsweise das Ergebnis des explizit in den ESRS beschriebenen Due-Diligence-Prozesses (sofern vorhanden), der entsprechend den internationalen Instrumenten der UN-Leitprinzipien für Unternehmen und Menschenrechte und den OECD-Leitsätzen für multinationale Unternehmen definiert ist. Des Weiteren hat EFRAG gemeinsam mit der Taskforce on Nature-related Financial Disclosures (TNFD) eine Zuordnung zwischen dem Rahmenwerk der TNFD 2024 und den entsprechenden ESRS-Umweltangaben – ESRS E3-E5 – erarbeitet. Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit kann der sog. LEAP-Ansatz (mit den Schritten Locate, Evaluate, Assess und Prepare), der in das TNFD-Rahmenwerk für die Offenlegung eingebettet ist und auch bereits in ESRS E2-E5 aufgegriffen wird, die Ermittlung von Umweltaspekten ergänzen und unterstützen.

### Häufig gestellte Fragen (FAQs)

Die Umsetzungsleitlinien zur Wesentlichkeitsanalyse beinhalten 25 häufig gestellte Fragen. Mit der Beantwortung dieser Fragen sollen praktische Hinweise zur Umsetzung der ebenfalls in den Umsetzungsleitlinien enthaltenen Grundlagen zur Wesentlichkeitsanalyse gegeben werden.

ISSB-Standards: Alignment mit finanzieller Wesentlichkeit der ESRS

### Hinweis

Es werden diverse Fragestellungen aus den folgenden Bereichen behandelt:

- Impact-Wesentlichkeit,
- finanzielle Wesentlichkeit,
- Prozess der Wesentlichkeitsanalyse,
- Einbindung von Stakeholdern – Impact-Wesentlichkeit,
- Aggregation/Disaggregation von Informationen,
- Berichterstattung,
- Artikel 8 EU-Taxonomie.

## Umsetzungsleitlinien zur Wertschöpfungskette (IG2)

### Einleitung

Die Zielsetzung der Umsetzungsleitlinien IG2 umfasst die Unterstützung von Erstellern und Nutzern der Nachhaltigkeitserklärungen in Bezug auf die Umsetzung und das Verständnis der von den ESRS geforderten Informationen zur Wertschöpfungskette. Inhaltlich umfasst das Dokument eine Erläuterung der Anforderungen zur Wertschöpfungskette und wird abschließend ergänzt durch eine Reihe von häufig gestellten Fragen mit ausführlichen Antworten sowie einer sog. „Value chain map“.

Zu beachten ist, dass sich die Umsetzungsleitlinien ausschließlich auf die vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette (upstream and downstream value chain) beziehen und nicht auf die eigene Geschäftstätigkeit (own operations). Zudem wird empfohlen, das Dokument zusammen mit den Umsetzungsleitlinien zur Wesentlichkeitsanalyse zu betrachten.

### Die Wertschöpfungskette im Kontext von CSRD und ESRS

#### Einführung

Gemäß der CSRD wird von Unternehmen gefordert, dass sich die offenzulegenden Angaben sowohl auf die eigene Geschäftstätigkeit als auch auf die vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette beziehen – einschließlich seiner Produkte und Dienstleistungen, seiner Geschäftsbeziehungen und seiner Lieferkette.

Die ESRS wurden entsprechend dieser Anforderung entwickelt. Die CSRD selbst enthält keine spezifische Definition oder weitergehenden Erläuterungen zur Wertschöpfungskette. In Bezug auf die Impacts verweist die CSRD auf die Sustainability Due Diligence, wonach Unternehmen die Impacts innerhalb ihrer gesamten Wertschöpfungskette ermitteln und offenlegen sollen.

Vorschriften zur Wertschöpfungskette finden sich innerhalb der ESRS insbesondere in ESRS 1. Falls wesentliche IROs identifiziert werden, die nicht ausreichend durch einen ESRS abgedeckt werden, müssen weitere Angaben offengelegt werden. Weitere Angabepflichten zur Wertschöpfungskette ergeben sich aus ESRS 2 (Angabepflichten IRO-1, SBM-1 und SBM-3). Innerhalb der themenbezogenen Standards gibt es nur wenige sektoragnostische Kennzahlen, die Informationen zur Wertschöpfungskette fordern, wobei dennoch festzuhalten ist, dass auch innerhalb der themenbezogenen Standards Informationen zu Strategien, Maßnahmen und Zielen in Bezug auf wesentliche IROs innerhalb der Wertschöpfungskette offengelegt werden müssen.

Wertschöpfungskette als zentraler Bestandteil der Nachhaltigkeitserklärung

## Definition und Bedeutung der Wertschöpfungskette

Die ESRS definieren den Begriff der Wertschöpfungskette wie folgt:

„Das gesamte Spektrum der Tätigkeiten, Ressourcen und Beziehungen im Zusammenhang mit dem Geschäftsmodell des Unternehmens und dem externen Umfeld, in dem es tätig ist. Eine Wertschöpfungskette umfasst die Tätigkeiten, Ressourcen und Beziehungen, die das Unternehmen nutzt und auf die es angewiesen ist, um seine Produkte oder Dienstleistungen von der Konzeption über die Lieferung und den Verbrauch bis zum Ende der Lebensdauer zu gestalten. [...] Die Wertschöpfungskette umfasst Akteure, die dem Unternehmen vor- und nachgelagert sind. [...]“

### Hinweis

Im Gegensatz zur Wertschöpfungskette umfasst die sog. Lieferkette lediglich die vorgelagerten Akteure. Ein vorgelagerter Akteur bietet Produkte oder Dienstleistungen an, die bei der Entwicklung der eigenen Produkte oder Dienstleistungen des Unternehmens verwendet werden (z.B. Lieferanten). Ein nachgelagerter Akteur erhält Produkte oder Dienstleistungen von dem Unternehmen (z.B. Vertriebshändler, Kunden). Zusammenfassend lässt sich die Lieferkette als Teil der Wertschöpfungskette verstehen, wobei je nach Position innerhalb der Wertschöpfungskette die Lieferkette eines Unternehmens Teil der nachgelagerten Wertschöpfungskette eines anderen Unternehmens sein kann. Des Weiteren können Unternehmen mehrere Wertschöpfungsketten haben.

Die Definition der Wertschöpfungskette gemäß ESRS ist an die in den ISSB- und GRI-Standards enthaltenen Definitionen angeglichen.

Der Grund für die Berücksichtigung der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette im Rahmen der CSRD und der ESRS ist, dass sich die wesentlichsten IROs eines berichtenden Unternehmens häufig in seiner vor- oder nachgelagerten Wertschöpfungskette ergeben und nicht in seiner eigenen Geschäftstätigkeit auftreten. Daher würde die Fokussierung auf lediglich die eigene Geschäftstätigkeit nur ein unvollständiges Bild der Impacts auf Umwelt und Gesellschaft vermitteln, die mit den Tätigkeiten, Produkten und Dienstleistungen eines Unternehmens verbunden sind. Außerdem wäre eine angemessene Ermittlung der Risiken und Chancen nicht möglich.

Grundsätzlich gilt, dass alle wesentlichen Informationen zur Wertschöpfungskette in die Nachhaltigkeitserklärung aufgenommen werden müssen. Die Identifizierung von IROs in der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette ist ein Teil der Wesentlichkeitsanalyse. Die ESRS verlangen dabei jedoch keine Informationen über jeden einzelnen Akteur der Wertschöpfungskette, sondern die Einbeziehung wesentlicher Informationen über die Wertschöpfungskette. Bei der Beurteilung von wesentlichen IROs sind alle relevanten Akteure (sowohl aus direkten als auch indirekten Beziehungen – Geschäftsbeziehungen sind folglich nicht auf direkte vertragliche Beziehungen beschränkt) zu berücksichtigen bzw. die, die im Zusammenhang mit wesentlichen IROs stehen.

Der sog. Listed small and medium sized entity (LSME) Cap begrenzt den Umfang der Offenlegung von Informationen zu Akteuren in der Wertschöpfungskette. Wenn es sich bei diesen Akteuren um LSME handelt, beschränken sich die einzuholenden Informationen auf die Daten, die nach dem ESRS für LSME offengelegt werden müssen. Dieser Standard wird gerade durch EFRAG entwickelt, ein Entwurf wurde am 22. Januar 2024 veröffentlicht.

In einigen Fällen kann ein Unternehmen Einfluss auf die Akteure seiner Wertschöpfungskette haben oder ausüben. Dies kann z.B. aufgrund der Größe bzw. Bedeutsamkeit eines Unternehmens als Lieferant oder Kunde in einer Geschäftsbeziehung der Fall sein. In anderen Fällen können Unternehmen z.B. aufgrund fehlender direkter vertraglicher Vereinbarungen auch vor der Herausforderung stehen, überhaupt an die erforderlichen Informationen über die Wertschöpfungskette zu gelangen. Kann ein Unternehmen nach angemessenem Aufwand keine primären Daten zur Wertschöpfungskette sammeln, muss eine Schätzung unter Verwendung aller verfügbaren angemessenen und belegbaren Informationen vorgenommen werden.

## Berichtsgrenze

Die Berichtsgrenze des Unternehmens für seine Nachhaltigkeitsberichterstattung ist grundsätzlich die gleiche wie in der allgemeinen Finanzberichterstattung. Die Konzernberichtsgrenze umfasst somit grundsätzlich alle konsolidierten Tochterunternehmen. Erweitert wird die Berichtsgrenze jedoch um die vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette eines Unternehmens, wenn hierdurch wesentliche Informationen über IROs vermittelt werden. Konkretisierend wird dabei hervorgehoben, dass das berichterstattende Unternehmen für die Erweiterung der Informationen wesentliche IROs im Zusammenhang mit seiner vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette

- a) entsprechend dem Ergebnis seiner Sustainability Due Diligence und seiner Wesentlichkeitsbeurteilung und
- b) in Übereinstimmung mit den spezifischen Anforderungen der themenbezogenen ESRS

berücksichtigen muss.

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

**Berichtsgrenze grundsätzlich konsistent mit allgemeiner Finanzberichterstattung**

## Operative Kontrolle

Hinsichtlich bestimmter umweltbezogener Angaben zur Wertschöpfungskette, insbesondere in Bezug auf Treibhausgasemissionen, sehen die ESRS das sog. Konzept der operativen Kontrolle (operational control) vor.

Konzept der operativen  
Kontrolle erweitert  
Berichtsgrenze

### Hinweis

Die ESRS definieren den Begriff der operativen Kontrolle wie folgt:

„Die operative Kontrolle (über ein Unternehmen, einen Standort, einen Betrieb oder einen Vermögenswert) ist eine Situation, in der das Unternehmen in der Lage ist, die operativen Tätigkeiten und Beziehungen des Unternehmens, Standorts, Betriebs oder Vermögenswerts zu leiten.“

Dabei bedeutet operative Kontrolle nicht, dass ein Unternehmen notwendigerweise die Befugnis hat, sämtliche Entscheidungen in Bezug auf ein Vorhaben zu treffen. In manchen Fällen kann ein Unternehmen zwar die gemeinsame Kontrolle über ein Unternehmen ausüben, aber nicht die operative Kontrolle. Dies erfordert eine Analyse der vertraglichen Vereinbarungen, um festzustellen, ob einer der Vertragspartner die alleinige Befugnis zur Einführung und Umsetzung seiner operativen Maßnahmen hat.

Operative Kontrolle ist nicht zu verwechseln mit dem in IFRS 10 **Konzernabschlüsse** enthaltenen Konzept der Beherrschung (control).

In diesem Zusammenhang ist für die Berichterstattung über Treibhausgasemissionen zu prüfen, ob über bestimmte Unternehmen außerhalb des finanziellen Konsolidierungskreises – Gemeinschaftsunternehmen, assoziierte Unternehmen, nicht-konsolidierte Unternehmen und Joint Operations – operative Kontrolle ausgeübt werden kann. Ist dies der Fall, sind 100% der entsprechenden Emissionen in der eigenen Geschäftstätigkeit des berichtenden Unternehmens auszuweisen. Die Berichtsgrenze wird insoweit im Vergleich zur Finanzberichterstattung erweitert. Für ESRS E2 **Umweltverschmutzung** und ESRS E4 **Biologische Vielfalt und Ökosysteme** ist für einzelne Datenpunkte vorgesehen, operative Kontrolle für bestimmte Anlagen und Standorte zu prüfen und entsprechend zu berichten.

### Hinweis

In den Umsetzungsleitlinien wird zudem ausgeführt, dass das Konzept der operativen Kontrolle im Zusammenhang mit ESRS E1 nach Ansicht der EFRAG auch auf Unternehmen, Vermögenswerte und Standorte auszuweiten ist, zu denen das berichtende Unternehmen keine Kapitalverflechtung, z.B. Anteilsbesitz, unterhält.

Im Zusammenhang mit den Rückmeldungen aus der öffentlichen Konsultation wurde von EFRAG zudem klargestellt, dass das Konzept der operativen Kontrolle nicht für die sozialen Standards ESRS S1 und S2 anzuwenden ist.

## Erleichterungen für die Erstanwendung (Phasing-in)

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

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

## Erleichterungsvorschriften für die ersten drei Jahre der Berichterstattung

Konkret können in den ersten drei Jahren der Berichterstattung nach ESRS für die Offenlegung von Strategien, Maßnahmen und Zielen die Angaben im Hinblick auf die Wertschöpfungskette auf intern bereits vorliegende Informationen beschränkt werden. Zudem kann auf die Offenlegung von Kennzahlen zur vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette verzichtet werden, mit Ausnahme der Datenpunkte, die sich gemäß ESRS 2 Appendix B aus anderen EU-Rechtsvorschriften ergeben.

Die Übergangsbestimmungen sind optional und sollen den berichtenden Unternehmen mehr Zeit für die Vorbereitung auf die neue Berichtspflicht geben. Ab dem vierten Berichtsjahr (nach ESRS) müssen Unternehmen dann erforderliche Informationen zu ihrer Wertschöpfungskette verpflichtend offenlegen.

### Häufig gestellte Fragen (FAQs)

Die Umsetzungsleitlinien zur Wertschöpfungskette beinhalten elf häufig gestellte Fragen. Mit der Beantwortung dieser Fragen sollen praktische Hinweise zur Umsetzung der ebenfalls in den Umsetzungsleitlinien enthaltenen Grundlagen zur Wertschöpfungskette gegeben werden.

### Abdeckung der Wertschöpfungskette durch ESRS Set 1 („Value chain map“)

Die nachfolgende Übersicht verknüpft die Angabepflichten gemäß der sektoragnostischen ESRS mit dem Erfordernis zur Offenlegung von Informationen zur Wertschöpfungskette.

Grad der Abdeckung der Wertschöpfungskette	Offenlegungsanforderungen mit diesem Grad der Abdeckung der Wertschöpfungskette					
1. Das Unternehmen muss seine wesentlichen IROs entlang seiner Wertschöpfungskette bewerten	IRO-1					
2. Das Unternehmen muss seine Wertschöpfungskette beschreiben	SBM-1					
3. Das Unternehmen muss seine wesentlichen IROs beschreiben und angeben, wo in der Wertschöpfungskette diese entstehen	SBM-3					
4. Das Unternehmen muss angeben, ob und wie Strategien, Maßnahmen und Ziele die Wertschöpfungskette abdecken	BP-1/2 SBM-2 GOV-4/5	E1-2 – E1-4 E2-1 – E2-3 E3-1 – E3-3	E4-1 – E4-4 E5-1 – E5-3 S1-1 – S1-5	S2-1 – S2-5 S3-1 – S3-5 S4-1 – S4-5	G1-1 G1-2 G1-3	
5. Der Standard umfasst Strategien, Maßnahmen und Ziele für IROs, die mit Personen in der Wertschöpfungskette verbunden sind. Das Unternehmen muss angeben, ob und wie Strategien, Maßnahmen und Ziele die Wertschöpfungskette abdecken	S2 S3	S4				
6. Die Angabepflicht bezieht sich nur auf die eigene Geschäftstätigkeit, da keine Abdeckung der Wertschöpfungskette erforderlich ist	GOV-1/3 IRO-2 E1-5	E1-8 – E1-9 E2-4 E2-6	E3-4/5 E4-5/6 E5-4 Par. 31	E5-6 S1-1 – S1-17	G1-4 – G1-6	
7. Angabepflicht zur Materialbeschaffung	E2-5		E5-5			
8. Es gibt spezifische quantitative Datenpunkte in diesen Angabepflichten, die eine Abdeckung der Wertschöpfungskette erfordern	E1-6		E1-7			
9. Es gibt spezifische qualitative Datenpunkte in diesen Angabepflichten, die eine Abdeckung der Wertschöpfungskette erfordern	E1-1 E4-1 Par. 13	E4 IRO 1 Par. 17(a) E4-4 Par. 32(c)		E5-4 Par. 30		
10. SFDR-Angabepflichten gemäß ESRS 2 Anlage B	Die Wertschöpfungskette muss in dem Umfang abgedeckt werden, der in den relevanten Standards vorgesehen ist					
11. Andere EU-Rechtsvorschriften (ausgenommen SFDR) gemäß ESRS 2 Anlage B	Die Wertschöpfungskette muss abgedeckt werden					

Abbildung 2: Abdeckung der Wertschöpfungskette durch ESRS Set 1 (Abb. gem. EFRAG IG2 Value chain, S. 44).

## Umsetzungsleitlinien zur ESRS-Datenpunktliste (IG3)

Die Umsetzungsleitlinie IG3 beinhaltet eine vollständige [Liste aller im Set 1 der ESRS geforderten Angaben im Excel-Format](#) nebst eines [erläuternden Dokuments](#). Die Liste umfasst die Angabepflichten gemäß ESRS 2 sowie der themenspezifischen ESRS und stellt somit eine Gesamtübersicht über die nach ESRS vorgesehenen Angabepflichten, unabhängig von unternehmensindividuellen Wesentlichkeitserwägungen, dar. Da ESRS 1 jedoch keine spezifischen Angabepflichten enthält, finden sich keine diesbezüglichen Angaben in der Liste. Ebenfalls sind keine unternehmensspezifischen Angabepflichten aufgeführt, die zusätzlich zu den in den ESRS enthaltenen Angabepflichten anzugeben sind, sofern es sich um wesentliche Informationen handelt.

Für Unternehmen, die bereits eine (freiwillige oder verpflichtende) Nachhaltigkeitsberichterstattung nach anderen Standards erstellen, kann die Liste der Datenpunkte insbesondere im Rahmen von sog. „Gap-Analysen“ genutzt werden, um die bestehende Lücke im Sinne von noch nicht verfügbaren Daten identifizieren zu können. Generell gilt für alle Unternehmen im Anwendungsbereich der CSRD, dass die Liste Hilfestellung bei der Strukturierung der Datenerfordernisse, die für eine Berichterstattung im Einklang mit den ESRS notwendig sind, leisten kann.

Das neben der Liste ebenfalls veröffentlichte erläuternde Dokument beinhaltet auch Ausführungen zum Zusammenhang zwischen der Datenpunktliste und der ESRS XBRL Taxonomie zur elektronischen Kennzeichnung (tagging) der Nachhaltigkeitsinformationen. Die CSRD sieht vor, dass die Nachhaltigkeitsinformationen in einem strukturierten, maschinenlesbaren Format elektronisch ausgezeichnet werden müssen. In diesem Zusammenhang hat EFRAG im Februar 2024 Entwürfe einer ESRS XBRL Taxonomie sowie einer Taxonomie für die Art. 8 Angaben der Taxonomie-Verordnung im Zuge einer [öffentlichen Konsultation](#) veröffentlicht. Im nun veröffentlichten Dokument wird klargestellt, dass die Datenpunktliste unabhängig von der noch zu veröffentlichenden ESRS XBRL Taxonomie zu sehen ist, da die Struktur der Daten technisch bedingt unterschiedlich sein wird. Gleichwohl kann die Datenpunktliste für Vorüberlegungen zur elektronischen Kennzeichnung genutzt werden.

Anhang B des erläuternden Dokuments beinhaltet deskriptive Statistiken zu Anzahl, Art und Phasing-in der Datenpunkte. Insgesamt beinhaltet Set 1 der ESRS gemäß der von EFRAG zusammengestellten Liste 783 grundsätzlich zu berichtende Datenpunkte, wobei davon 161 in jedem Fall, d.h. unabhängig von Wesentlichkeitserwägungen, zu berichten sind. Hinzu kommen weitere Datenpunkte über bestimmte Mindestangabepflichten für als wesentlich identifizierte Nachhaltigkeitsaspekte. Ferner sehen die ESRS 269 freiwillig zu berichtende Datenpunkte vor. Abbildung 3 gibt einen Überblick über die Zuordnung der Datenpunkte zu den einzelnen Standards.

Datenpunktliste liefert strukturierten Überblick über die Anforderungen

Set 1 der ESRS beinhaltet über 1.000 Datenpunkte



ESRS Set 1

Anzahl der verpflichtend anzugebenden Datenpunkte (DP) (ohne Mindestangabepflichten)				Anzahl der freiwillig anzugebenden Datenpunkte
ESRS	Ungeachtet Wesentlichkeitsanalyse	Gegenstand der Wesentlichkeitsanalyse	Gesamt	
ESRS 2	127	-	127*	12
ESRS E1	16	171	187	15
ESRS E2	3	41	44	20
ESRS E3	2	25	27	18
ESRS E4	11	43	54	65
ESRS E5	2	40	42	19
ESRS S1	-	127	127	55
ESRS S2	-	47	47	18
ESRS S3	-	45	45	18
ESRS S4	-	44	44	19
ESRS G1	-	39	39	10
<b>Gesamt</b>	<b>161</b>	<b>622</b>	<b>783</b>	269
<b>Gesamt DP (%)</b>	<b>21%</b>	<b>79%</b>	<b>100%</b>	

\*Sieben Datenpunkte im Zusammenhang mit „Phasing in“ sind hier nicht inkludiert.



Mindestangabepflichten (MDR-PAT&M) pro Nachhaltigkeitsaspekt und pro PAT\*

	Datenpunkte
MDR-P (Strategie)	6
MDR-A (Maßnahmen)	12
MDR-T (Ziele)	13
MDR-M (Kennzahlen)	3

Datenpunkte in Verbindung mit den Mindestangabepflichten für Strategien, Maßnahmen, Ziele und Kennzahlen nach ESRS 2. Diese sind anzugeben, wenn es Strategien, Maßnahmen, Ziele und/oder Kennzahlen für wesentliche Nachhaltigkeitsaspekte gibt.

\*Policies, Actions, Targets. Zu berichtende Datenpunkte, wenn keine PAT vorliegen, sind hier nicht inkludiert.

Abbildung 3: Deskriptiver Überblick über die Datenpunkte in ESRS Set 1 (Abb. in Anlehnung an EFRAG IG3: List of ESRS datapoints – Explanatory note, S. 12).

**Ausblick**

EFRAG wird sich auch künftig der Entwicklung weiterer Umsetzungsleitlinien widmen. Gegenwärtig befinden sich etwa Umsetzungsleitlinien zur Berichterstattung über Transitionspläne in der Entwicklung. Mit einer Veröffentlichung – nach vorheriger öffentlicher Konsultation – kann noch in diesem Jahr gerechnet werden. Zur Identifizierung von geeigneten Themenfeldern soll auch die am 24. Oktober 2023 eingerichtete [ESRS Q&A-Plattform](#) dienen, über die Fragen zur Implementierung der ESRS an EFRAG übermittelt werden können. Neben einer periodischen Veröffentlichung von klarstellenden Antworten zu den eingegangenen Fragen (siehe hierzu das am 30. Mai 2024 veröffentlichte [Q&A-Dokument](#), das eine Sammlung von 68 Erläuterungen beinhaltet) können durch EFRAG auch Themen bestimmt werden, die als Ergänzung in bestehende Umsetzungsleitlinien eingefügt werden oder im Rahmen von neu zu entwickelten Umsetzungsleitlinien adressiert werden.

## Ihre Ansprechpartner

### Jens Berger

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

### Dr. Daniel Worret

Tel: +49 (0)69 75695 6614  
dworret@deloitte.de

### Dr. Florian Kiy

Tel: +49 (0)69 75695 6765  
flkiy@deloitte.de

### Kai Hecht

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

## Hinweis

Bei Fragen wenden Sie sich bitte an  
[mdorbath@deloitte.de](mailto:mdorbath@deloitte.de).

# Deloitte.

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

Deloitte bietet branchenführende Leistungen in den Bereichen Audit und Assurance, Steuerberatung, Consulting, Financial Advisory und Risk Advisory für nahezu 90% der Fortune Global 500®-Unternehmen und Tausende von privaten Unternehmen an. Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unsere Mitarbeitenden liefern messbare und langfristig wirkende Ergebnisse, die dazu beitragen, das öffentliche Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken, die unsere Kunden bei Wandel und Wachstum unterstützen und den Weg zu einer stärkeren Wirtschaft, einer gerechteren Gesellschaft und einer nachhaltigen Welt weisen. Deloitte baut auf eine über 175-jährige Geschichte auf und ist in mehr als 150 Ländern tätig. Erfahren Sie mehr darüber, wie die rund 457.000 Mitarbeitenden von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: [www.deloitte.com/de](http://www.deloitte.com/de).

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

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