



LEITFADEN UMSETZUNG DER **NACHHALTIGKEITS- BERICHTERSTATTUNG**

» INHALT

1. Nachhaltigkeitsberichterstattung	4
1.1 Rechtliche Rahmen: Der Weg zur Corporate Sustainability Reporting Directive	6
1.1.1 NFRD: Richtlinie der EU	6
1.1.2 NaDiVeG	6
1.1.3 Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)	6
1.1.4 EU-Taxonomie (Details siehe „Leitfaden: Umsetzung der EU-Taxonomie“)	8
2. Übersicht über Reporting Standards/Rahmenwerke	8
2.1 Ausgangssituation	8
2.2 Freiwillig anzuwendende Standards	9
2.2.1 Die Global Reporting Initiative (GRI)	9
2.2.2 Sustainable Development Goals	10
2.2.3 Science Based Targets	10
2.2.4 Greenhouse Gas Protocol	11
2.2.5 TCFD	11
2.2.6 Committee of Sponsoring Organizations (COSO) Rahmenwerk	12
2.3 Verpflichtende Standards im Rahmen der CSRD: European Sustainability Reporting Standards (ESRS)	12
3. Die Schritte des Berichtsprozesses	14
3.1 Governance	15
3.1.1 Organisationsaufbau	15
3.1.2 Beispiele	16
3.2 Wesentlichkeitsanalyse	16
3.2.1 Impact-Wesentlichkeit	17
3.2.2 Finanzielle Wesentlichkeit	17
3.2.3 Doppelte Wesentlichkeit	18
3.2.4 Wesentliche Themen	18
3.2.5 3.2.5 ESG-Risiken	20
3.2.6 Due Diligence Konzepte & Managementansatz	21
3.3 Strategie	22
3.3.1 Allgemeine Stoßrichtung	22
3.3.2 Detailierung der Strategie	22
3.4 Indikatoren	23
3.5 Ziele und Maßnahmen	24
3.5.1 Ziele	24
3.5.2 Maßnahmen	25
3.6 Datenerhebung	25
3.7 Berichtserstellung	27
3.7.1 Externe Prüfung	28
3.7.2 Veröffentlichung	28

» ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

AFRAC	Austrian Financial Reporting and Auditing Committees
CapEx	Capital Expenditures
CDP	Carbon Disclosure Project
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EMAS	Eco Management and Audit Scheme
ESG	Environmental, Social, and Governance
ESRS	European Sustainability Reporting Standards
FSB	Financial Stability Boards
GHG	Green House Gas
GRI	Global Reporting Initiative
IIRC	International Integrated Reporting Framework
ISO	International Organization for Standardization
KMU	Klein- und Mittelunternehmen
NaDiVeG	Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz
NFRD	Non-Financial Reporting Directive
NGO	Nichtregierungsorganisation
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OpEx	Operational Expenditures
PIE	Public Interest Entity
SASB	Sustainability Accounting Standards Board
SBTi	Science Based Targets initiative
SDGs	Sustainable Development Goals
TCFD	Task Force on Climate Related Financial Disclosure
THG	Treibhausgas
UGB	Unternehmensgesetzbuch
WCGW	What Can Go Wrong
WIR	World Ressource Institute

» VORWORT

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 zur Nachhaltigkeitsberichterstattung können hierbei befolgt werden?
- Welche Schritte sind dabei zu unternehmen?

In diesem Leitfaden finden Sie Antworten auf diese Fragen. Zu Beginn wird in diesem 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 rechtliche Erfordernisse sowie verbreiteten Standards entspricht. Dabei stützt er sich auf Erfahrungswerte und beinhaltet zudem Best-Practice-Beispiele sowie praktische Anleitungen.

1. NACHHALTIGKEITSBERICHTERSTATTUNG

Globale Herausforderungen, Kundenanforderungen 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.

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.

Dabei verfolgt die EU die folgenden Ziele:



Abbildung 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, durch den die Netto-Treibhausgasemissionen bis 2030 um mindestens 55 % gegenüber dem Stand 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.

Durch die Nachhaltigkeitsberichterstattung konnten sie zuallererst ihre größten Probleme ermitteln, sich auf diese konzentrieren und so grundsätzlich ihre Produktivität steigern und Kosten einsparen. Außerdem verbesserte sich, durch den Zugang zu neuen Märkten und neuen Kund:innen, auch ihre Wettbewerbsfähigkeit.

Der Nutzen der Nachhaltigkeitsberichterstattung geht weit über Aspekte der Compliance hinaus und kann in internen, als auch externen Nutzen untergliedert werden. Diese sind in Abbildung 2 dargestellt.



Abbildung 2: Nutzen der Nachhaltigkeitsberichterstattung inkl. Erläuterung, EY 2022¹

¹ EY Österreich, Welchen Mehrwert bringt eine nichtfinanzielle Berichterstattung?, https://www.ey.com/de_at/assurance/welchen-mehrwert-bringt-eine-nichtfinanzielle-berichterstattung, [aufgerufen am 09.01.2023]

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 diesbezüglich den nach wie vor geringen Fortschritt der österreichischen Unternehmenslandschaft: 2021 haben noch immer nur 46% der Top 100 Unternehmen einen Nachhaltigkeitsbericht veröffentlicht².

Die Europäische Union möchte diese Lücke schließen und will dazu verpflichtende Vorgaben auf Basis der **Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)** einführen. Damit wird sich zukünftig die Zahl der Unternehmen, die Nachhaltigkeitsberichte veröffentlichen müssen, deutlich erhöhen.

1.1 RECHTLICHE RAHMEN: DER WEG ZUR CORPORATE SUSTAINABILITY REPORTING DIRECTIVE

1.1.1 NFRD: RICHTLINIE DER EU

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.

1.1.2 NADIVEG

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 sind Unternehmen

- von öffentlichem Interesse, sogenannte Public Interest Entities (PIEs), sowie Finanzdienstleistungsunternehmen (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, die diese drei Kriterien kumulativ erfüllen, müssen nichtfinanzielle Informationen (NFI) gemäß den Vorgaben im NaDiVeG veröffentlichen.

Unternehmen können 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 werden in den Ausführungen zum NaDiVeG als ein geeigneter Standard für die Berichterstattung hervorgehoben. Damit stellen die GRI-Standards für viele Unternehmen den grundlegenden Rahmen für die Umsetzung dar. In Kapitel 2.2 werden häufig verwendete Standards näher beschrieben.

1.1.3 CORPORATE SUSTAINABILITY REPORTING DIRECTIVE (CSRD)

Nach dem Auftakt durch die nichtfinanzielle Berichtspflicht im Rahmen der NFRD von 2014, erarbeitet die Europäische Union weiter die Vorgaben für das Nachhaltigkeitsreporting von morgen.

² Vgl. Rogl/Schüller/Kirchmair, Nachhaltigkeitsberichterstattung österreichischer Top-Unternehmen: Studie 2022, 2022

Im April 2021 wurde ein Vorschlag für die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) veröffentlicht, die die bisher geltende Nonfinancial Reporting Directive (NFRD) ersetzen soll. Im November 2022 wurde die CSRD auf EU-Ebene verabschiedet und soll bis 2024 in nationales Recht umgesetzt werden. Die neuen Regelungen sind für Unternehmen, welche bereits dem NaDiVeG unterliegen für Geschäftsjahre beginnend mit dem **01. Januar 2024** wirksam. Für alle weiteren großen Unternehmen und Muttergesellschaften großer Gruppen, welche nicht dem NaDiVeG unterliegen, ist die Umsetzung der CSRD für Geschäftsjahre beginnend mit dem **01. Januar 2025** verpflichtend. Für kleine und mittlere Unternehmen, welche von öffentlichem Interesse sind, sowie firmeneigene Versicherungsunternehmen ist die CSRD für Geschäftsjahre beginnend mit dem **01. Januar 2026** verpflichten umzusetzen.

Vor dem Hintergrund des EU-Aktionsplans für nachhaltige Finanzen als Kernelement des europäischen Green Deal und der Erreichung der von der EU gesetzten (Nachhaltigkeits-) Ziele sind jedoch umfassende, zuverlässige und vergleichbare Informationen erforderlich, um die Auswirkungen und Risiken angemessen abzubilden und die Auswirkungen auf die finanzielle Leistungsfähigkeit der Unternehmen zu verstehen.

Wer ist von der CSRD betroffen?

Der Betroffenheitskreis der CSRD ist deutlich umfangreicher als der des NaDiVeGs. Grundsätzlich sind alle großen Kapitalgesellschaften betroffen. Diese sind wie folgt definiert:

- mehr als 20 Mio. Euro Bilanzsumme und/oder
- mehr als 40 Mio. Euro Umsatz und/oder
- mehr als 250 Mitarbeiter:innen

Mindestens zwei dieser drei Kriterien müssen zutreffen, damit das Unternehmen unter die CSRD fällt.

Für kapitalmarktorientierte Klein- und Mittelunternehmen (KMU) (ausgenommen Kleinstunternehmen) wird darüber hinaus ab dem Jahr 2026 eine vereinfachte Berichtspflicht zukommen.

Was sind die wichtigsten Eckpunkte der CSRD?

- Verpflichtende Anwendung eines Reporting Standards dem European Sustainability Reporting Standard (ESRS) (siehe Kapitel 2.3.)
- Doppelte Wesentlichkeit – damit sollen Auswirkungen durch eine Organisation auf die Umwelt, Arbeitnehmer:innen bzw. auf die Gesellschaft (inside-out) als auch Auswirkungen, die auf die Organisation einwirken (outside-in) 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) Governance und Strategie
 - Festlegung von Zielen, Maßnahmen, Indikatoren und Fortschritt bei der Zielerreichung
 - Beschreibung der Due-Diligence Prozesse, Hauptrisiken und negativen Auswirkung des Unternehmens auf Gesellschaft und Umwelt
- Verpflichtende Veröffentlichung physisch im Lagebericht
- Externe Prüfpflicht
- Digitalisierung
- Bestandteil des Prüfungsausschusses

1.1.4 EU-TAXONOMIE (DETAILS SIEHE „LEITFADEN: UMSETZUNG DER 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-Taxonomie³ über die Umweltziele der EU berichten. Im Fokus der Berichterstattung stehen hierzu drei Kennzahlen:

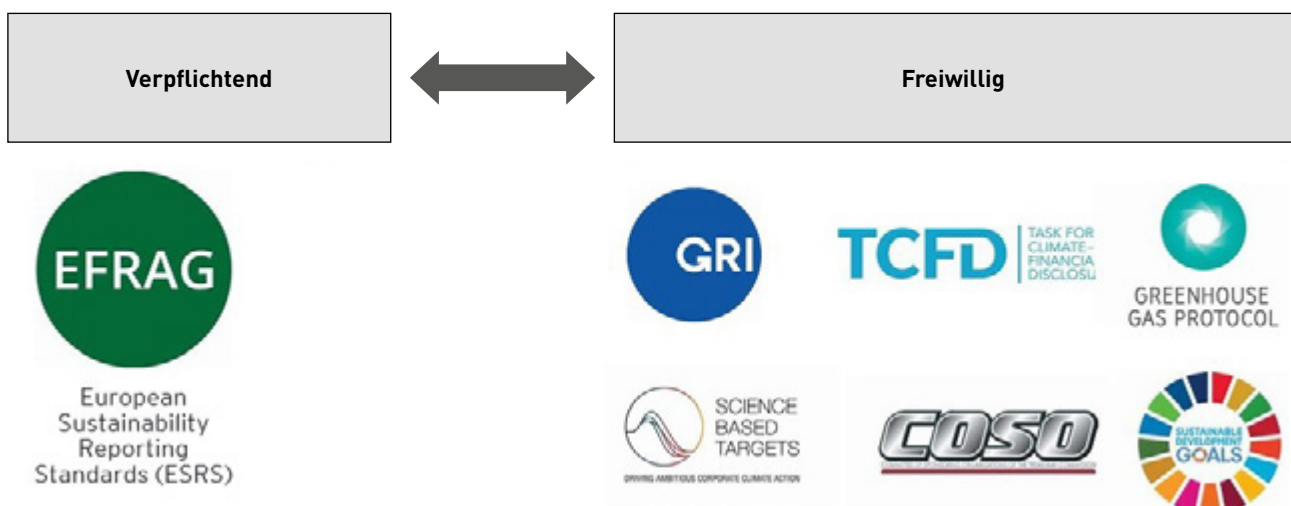
Umsatz: Anteil des Umsatzes von Produkten oder Dienstleistungen im Zusammenhang mit ökologisch nachhaltigen Wirtschaftstätigkeiten.

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.

2. ÜBERSICHT ÜBER REPORTING STANDARDS/RAHMENWERKE



2.1 AUSGANGSSITUATION

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

2.2 FREIWILLIG ANZUWENDENDE STANDARDS

2.2.1 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 2021 74% der Top 100 Unternehmen⁴, die einen Nachhaltigkeitsbericht veröffentlichen, die GRI-Standards heran. Das ist eine Steigerung um 2% zum Vorjahr. Im Vergleichsjahr waren es international 67% der jeweiligen Top 100 Unternehmen, die GRI für ihre Berichterstattung heranzogen⁵.

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“ ab 01.01.2023. 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. |

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.

⁴ Vgl. Rogl/Schüller/Kirchmair, Nachhaltigkeitsberichterstattung österreichischer Top-Unternehmen: Studie 2022, 2022

⁵ Vgl. KPMG, The Time Has Come: The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020, 2020

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 werden sollen. Die Einbeziehung von Stakeholdern 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.

2.2.2 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 Wälder⁶.

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.

2.2.3 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 Partnerschaft zwischen dem Carbon Disclosure Project (CDP), dem United Nations Global Compact, dem World Resource Institute (WRI) und dem 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 initiative⁷:

- Definierung und Förderung der Best-Practice im Bereich der Treibhausgasemissionsverringering und der Zusammenführung von Zielen und Klimawissenschaft
- Bereitstellung von technischen Hilfen und Expertenwissen 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.

⁶ Vgl. SDGs, The 17 Goals, <https://sdgs.un.org/goals>, [aufgerufen am 23.12.2022]

⁷ Vgl. Science Based Targets, <https://sciencebasedtargets.org/about-us>, [aufgerufen am 23.12.2022].

2.2.4 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 genutzt⁸.

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.

2.2.5 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 Ziele⁹.

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.

⁸ Vgl. GHG Protocol, <https://ghgprotocol.org/about-us>, [aufgerufen am 23.12.2022]

⁹ 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 23.12.2022].

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.

2.2.6 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 werden¹⁰. 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 Integration von Nachhaltigkeitsrisiken in das Risikomanagement des Unternehmens.

2.3 VERPFLICHTENDE STANDARDS IM RAHMEN DER CSRD: EUROPEAN SUSTAINABILITY REPORTING STANDARDS (ESRS)

Im Zuge der CSRD werden die European Sustainability Reporting Standards (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. Diese sollen die ESRS im Rahmen von delegierten Verordnungen die Inhalte bis Mitte 2023 final verabschieden. 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 Stakeholdern.

¹⁰ Vgl. COSO, About us, <https://www.coso.org/SitePages/About-Us.aspx> (aufgerufen am 03.01.2023)

In der Ausarbeitung der ESRS wurden die GRI Standards mitberücksichtigt. Für Unternehmen, welche in Zukunft unter die CSRD und somit die ESRS anwenden müssen, stellen die GRI-Standards eine freiwillige Erweiterung dar.

Die im November 2022 veröffentlichten Entwürfe 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. Letztere sind jedoch aktuell noch nicht in der Veröffentlichung von November 2022 enthalten und sollen bis Sommer 2024 fertig gestellt werden.

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

» STRUKTUR DER ESRS

Berichtsbereiche	Drei Themenbereiche	Drei Offenlegungsebenen
Governance	Umwelt (E)	Branchenübergreifend
Strategie	Soziales (S)	Branchenspezifisch
Auswirkungen, Risiken und Chancen-Management	Governance (G)	Unternehmensspezifisch
Leistungskennzahlen und Ziele		

Abbildung 4: Struktur der ESRS

Das erste Set der branchenübergreifenden ESRS ist in folgende Bereiche gegliedert:

- Übergreifende-Standards
 - **ESRS 1 General principles**
ESRS 1 schreibt die verbindlichen Konzepte und Grundsätze vor, die bei der Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten gemäß der CSRD anzuwenden sind. Ein Unternehmen soll alle wesentlichen Informationen über seine nachhaltigkeitsbezogenen Auswirkungen, Risiken und Chancen unter Berücksichtigung der doppelten Wesentlichkeit in Übereinstimmung mit den geltenden ESRS offenlegen. Zusätzlich sind Angaben zur Identifikation von relevanten Stakeholdergruppen enthalten.
 - **ESRS 2 General, strategy, governance and materiality assessment disclosure requirements**
Der zweite Standard legt die Offenlegungsanforderungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung fest, die übergreifend sind. Dazu gehören allgemeine Merkmale des Unternehmens und ein Überblick über die Geschäftstätigkeit des Unternehmens, aber auch spezifische Angaben zu Näherungswerten in Bezug auf die Wertschöpfungskette und Berichtsgrenzen, Schätzungsunsicherheiten, Änderungen bei der Erstellung und Darstellung sowie Fehler aus früheren Perioden. Zusätzlich sind Angaben zur Strategie, zur Unternehmensführung und zur Bewertung der Wesentlichkeit von Nachhaltigkeitsauswirkungen, -risiken und -chancen durch ESRS 2 abgedeckt.
 - **Umwelt (ESRS E1-E5)**
Die Umweltstandard definieren die Offenlegungsanforderungen hinsichtlich Belange im Zusammenhang mit dem Klimawandel, Verschmutzung, Wasser- und Meeresressourcen, biologische Vielfalt und Ökosysteme sowie Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft. Zusätzlich sollen die Nutzer:innen von Nachhaltigkeitsinformationen in der Lage sein, die Pläne und die Fähigkeit eines Unternehmens zu verstehen sowie den Beitrag

des Unternehmens zu den verschiedenen Umweltziele des Europäischen Green Deal und anderen strategischen und regulatorischen Rahmenwerke der EU. Außerdem soll für die Nutzer:innen ersichtlich sein, wie das Geschäftsmodell und Geschäftstätigkeiten des Unternehmens im Einklang mit dem Übergang zu einer nachhaltigen Wirtschaft angepasst wird.

Beispielsweise beinhaltet der Standard ESRS-E1 für den Bereich Klimawandel die Themenbereich Climate Change Mitigation (darunter v.a. GHG-Emissionen), sowie Climate Change Adaptation (darunter v.a. Klimarisiken und Begegnungsstrategien), als auch Energie (Energieproduktion und -verbrauch).

– **Soziales (ESRS S1-S4)**

Diese Standards bieten einen Rahmen für Unternehmen, um über Themen zu berichten, die ihre eigene Belegschaft, die Arbeitnehmer in ihren Wertschöpfungsketten, die Gemeinden, die von den Geschäftstätigkeiten betroffen sind, und die Verbraucher:innen und Endnutzer:innen ihrer Produkte oder Dienstleistungen betreffen.

– **Governance (ESRS G1)**

Der Themenstandard zum Governance-Bereich legen Offenlegungspflichten fest, die darauf abzielen, das Verständnis der Nutzer:innen für den Ansatz des Unternehmens sowie die Prozesse, Verfahren und Leistungen in Bezug auf ihr Geschäftsgebaren zu verbessern.

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

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. Im Rahmen dieses wird der Prozess Schritt für Schritt aufbereitet, der einer CSRD-konformen Nachhaltigkeitsberichterstattung zugrunde liegt. Der Prozess untergliedert sich in mehrere Schritte, denen jeweils ein eigenes Kapitel gewidmet ist.



Aufgrund der vielen Schritte sollten Unternehmen ausreichend früh mit dem Prozess starten: Nach GRI Empfehlung sollten 10 bis 12 Monate für den gesamten Berichtsprozess einplant werden.

Bevor mit den Schritten gestartet wird, sollte ein Team festgelegt werden und ein Kick-Off-Termin veranstaltet werden. Ebenfalls sinnvoll kann es sein, ein Gap-Assessment durchzuführen.

• **Team auswählen, Kick-Off und erste interne Kommunikation**

Nachdem der Leitfaden gelesen und ein Überblick zu den bevorstehenden Schritten erhalten wurde, ist es wichtig den Teamaufbau einzuleiten. Es sollte eine Person(engruppe) ausgewählt werden, die für die unternehmensweite Koordination der Berichtserfassung sowie für den Aufbau der Prozesse verantwortlich ist.

Diese Person(en) sollten zu einem Kick-Off einladen, bei dem das Projekt „Nachhaltigkeitsbericht“ in seiner Relevanz und seinen groben Erfordernissen dargelegt wird.

Es wird empfohlen, dass zu dem Kick-Off eine Führungskraft und eine Mitarbeitende aus jeder Unternehmensabteilung eingeladen wird.

Der Vorteil davon, Mitarbeitende von verschiedenen Ebenen einzuladen, ist dass die

Partizipation und Inklusion verschiedener Mitarbeitenden gleich zu Beginn gefördert und signalisiert wird. Das kann sich positiv auf die weitere Zusammenarbeit und somit auf den Erfolg des Gesamtprojektes auswirken.

Nach dem Meeting sollten zentrale Ansprechpersonen aus den Abteilungen bekanntgegeben werden. Mit diesen arbeiten die unternehmensweiten Koordinator:innen während dem Berichtsaufbauprozess vorrangig zusammen. Zudem wird empfohlen, in laufender Kommunikation mit den Mitarbeitenden 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 Mitarbeitenden sinnvoll. Dies kann in Form eines Newsletters, einer Infoveranstaltung o. Ä. erfolgen.

- **Gap-Analyse**

Um den aktuellen Stand des Unternehmens im Zusammenhang mit den Nachhaltigkeitsbereichen zu erkennen, doppelte Arbeit zu vermeiden und low-hanging-fruits zu identifizieren, ist eine Gap-Analyse zu Beginn sinnvoll. Im Rahmen dieser wird evaluiert, welche Strukturen und Prozesse bereits etabliert sind, an die im weiteren Verlauf angeknüpft wird. Weiteres kann auf Grundlage einer Gap-Analyse eine erste Abschätzung getroffen werden, wie viele Zeit- und Personalressourcen für den Berichtsprozess erforderlich sein werden.

3.1 GOVERNANCE

Unternehmerische Governance umfasst alle Verfahren, Regeln und Gesetze, die die Abläufe und Entscheidungen im Unternehmen bestimmen. Das Thema Governance ist neben der Ökologie, Ökonomie und Sozialem eine der zentralen und miteinander verknüpften Perspektiven im Nachhaltigkeitskontext. So bestimmt die Governance der jeweiligen Themen die Entwicklungen in ebendiesen. Dabei muss die Governance auf die sich neu ergebenden Reporting-Erfordernisse reagieren und die erforderlichen internen Abläufe und Regeln implementieren und überwachen.

3.1.1 ORGANISATIONSAUFBAU

Nachhaltigkeit ist ein holistisches Konzept, das die Abläufe in allen Unternehmensbereichen betrifft. Zur Bewältigung von zentralen Nachhaltigkeitsherausforderung ist daher eine Organisationsstruktur notwendig, die das Thema allumfassend im Unternehmen verankert. Nur wenige Unternehmen sind organisatorisch bereits so aufgestellt, dass Nachhaltigkeit sowohl von einer strategischen als auch operativen Perspektive adäquat berücksichtigt werden kann. Daher steht meist zu Beginn des Berichtsprozesses die Überarbeitung der Organisationsstruktur, um das Unternehmen dazu zu befähigen.

Im Allgemeinen bedarf es einer klaren Struktur sowie definierten Verantwortlichkeiten und Berichtslinien. Das Ergebnis des Organisationsaufbaus sollte folglich ein Organigramm inklusive Zuständigkeiten im Bereich Nachhaltigkeit sein, aus dem auch der Ablauf von Entscheidungsprozessen sowie die Verteilung von Entscheidungsgewalten ablesbar ist.

Bei dem Groben Aufbau ist es erfahrungsgemäß sinnvoll, eine zentrale Koordinierungsstelle einzurichten und mehrere operative Einheiten zu bestimmen.

In den operativen Einheiten werden die unterschiedlichen Themen in den passenden Organisationseinheiten erhoben. Beispielsweise liegt das Thema „Mitarbeiter:innen“ in der Regel im Personalbereich während Anti-Korruptionsthemen in der Compliancestelle verortet sind. Da sich die tatsächliche Themenzuordnung nach der bestehenden Organisationsstruktur richtet, muss die genaue Verankerung individuell bestimmt werden. Dabei sollten auch das sektorspezifische Umfeld sowie die wesentlichen Nachhaltigkeitsthemen Berücksichtigung finden. Das bedeutet, dass wesentliche Themen auch besonders verankert werden sollen.

Die zentralen Koordinierungsstelle ist verantwortlich für die Koordinierung der operativen

Umsetzungseinheiten sowie für die Definition und Fortschrittsüberwachung der Nachhaltigkeitsstrategien und -ziele. Sie sollte in einer zentralen Organisationseinheit verortet werden.

3.1.2 BEISPIELE

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.



3.2 WESENTLICHKEITSANALYSE

Als Basis der Nachhaltigkeitsberichterstattung gilt die Wesentlichkeitsanalyse. Dabei ist die Stakeholdereinbindung zentral.

Um die Grundlage zu diesem zentralen Thema zu verstehen ist es wichtig die Bedeutung des Begriffs der Wesentlichkeit zu greifen. Die Wesentlichkeit hat eine bedeutende Rolle in Bezug auf die Themen und Angaben der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Ein Nachhaltigkeitsbericht beinhaltet Informationen zu den wirtschaftlichen, gesellschaftlichen und umweltbezogenen Auswirkungen einer Organisation. Um eine ausgewogene Darstellung dieser Informationen zu gewährleisten, sollen sowohl positive als auch negative Aspekte dargestellt werden. Durch die unterschiedlichen Erwartungen verschiedener Stakeholdergruppen an die Berichterstattung ist es wichtig diese zu berücksichtigen, insbesondere im Hinblick auf Kapitalaufnahme, Personalmanagement und Marktsicherung. Folglich sollten diverse Interessensgruppen eingebunden werden, darunter etwa Mitarbeiter:innen, Anwohner:innen, Investor:innen, Lieferant:innen, Kund:innen, Behörden etc.

Was sind jedoch die wichtigen Themen? Welche Perspektive braucht es?

Es muss erwähnt werden, dass das Konzept der Wesentlichkeit in der Regel der Interpretation unterliegt und nicht eindeutig definiert ist. Es kommt darauf an wer die wichtigsten Stakeholder oder Informationsnutzer: innen sind. Beispielsweise haben finanzielle Stakeholder und Entscheidungsträger andere Interessen als Mitarbeitende oder Kund:innen. Außerdem ist eine Unterscheidung in der Interpretation der Auswirkungen im Zusammenhang mit den Informationen notwendig. Ist die Auswirkung rein finanzieller Natur im Sinne auf Kosten oder Wertschöpfung des berichtenden Unternehmens selbst (outside-in Perspektive) oder ist eine Betrachtung der Auswirkungen auf die Wirtschaft, Umwelt und die Menschen (inside-out Perspektive) notwendig? Diese Unterschiede in den Betrachtungsperspektiven von Wesentlichkeit führen zu

unterschiedlichen Interpretationen des Konzepts auf welche im Folgenden näher eingegangen wird. Diese beiden Betrachtungsperspektiven sind in Abbildung 7 anhand von positiven und negativen Auswirkungen in Bezug auf Umweltbelange exemplarisch dargestellt.

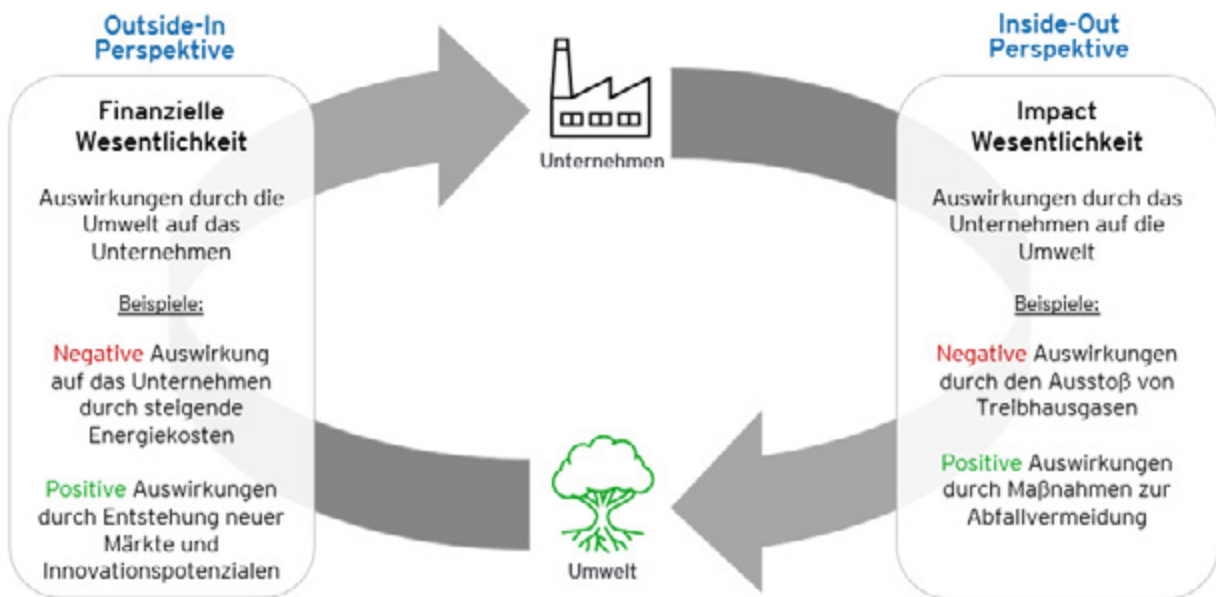


Abbildung 7: Betrachtungsperspektiven Wesentlichkeit anhand Beispiel Umwelt

3.2.1 IMPACT-WESENTLICHKEIT

Wesentlichkeit betrachtet durch die inside-out Perspektive wird als Impact-Wesentlichkeit (Impact Materiality) bezeichnet. Bereits seit vielen Jahren wird diese Betrachtungsweise von GRI vertreten. Laut GRI-Standards sind wesentliche Nachhaltigkeitsthemen all jene, welche signifikante Auswirkungen auf die Wirtschaft, die Umwelt und die Menschen und ihre Menschenrechte haben. Dabei können diese Auswirkungen tatsächlich oder potenziell, positiv oder negativ, kurz- oder langfristig, beabsichtigt oder unbeabsichtigt sowie umkehrbar oder unumkehrbar sein. Diese Definition von Impact-Wesentlichkeit wird ähnlich dargestellt in den ESRS.

Untenstehende Beispiele solcher Auswirkungen verdeutlichen das Konzept und die Perspektive der Impact-Wesentlichkeit.

- Wirtschaftliche Auswirkungen können hervorgerufen werden durch Wettbewerbspraktiken oder durch Zahlungen in Form von Steuern an Staaten. Diese können die Wirtschaft auf verschiedenen Ebenen (global, lokal) beeinflussen.
- Umweltauswirkungen haben Einfluss auf lebende Organismen sowie nicht lebende Elemente wie z.B. Luft und Wasser. Beispielsweise kann die Nutzung von Energie oder Flächen durch Unternehmen Auswirkungen auf die Umwelt haben.
- Auswirkungen auf Menschen sind Auswirkungen auf die gesamte Gesellschaft oder auf Einzelpersonen wie beispielsweise Mitarbeitende und Kund:innen. Unternehmen können zum Beispiel 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.

3.2.2 FINANZIELLE WESENTLICHKEIT

Die gegensätzliche Perspektive zur Impact-Wesentlichkeit nimmt die finanzielle Wesentlichkeit ein. Diese umgekehrte Auswirkungsperspektive wird outside-in genannt. Diese Betrachtungsweise ist Unternehmen normalerweise bereits aus der Finanzberichterstattung bekannt. Nachhaltigkeitsinformationen sind wesentlich, wenn sie signifikante Auswirkungen auf die Finanzen des Unternehmens auslösen oder auslösen 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 wodurch finanzielle Auswirkungen ausgelöst werden können, vereinfachen das Verständnis der finanziellen Wesentlichkeit.

- Einflüsse auf die Fähigkeit des Unternehmens aufgrund von Umweltereignisse benötigte Ressourcen zu nutzen oder zu bekommen. Etwa weil durch klimabedingte Änderungen bei Wetterereignissen die Lieferketten unterbrochen werden können.
- Aufgrund von regulatorischen Anforderungen müssen Investitionen getätigt werden. Etwa Umstieg durch einen verpflichteten Wechsel der Primärenergieträgers weg von Öl zu alternativen Energieträgern.

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.

3.2.3 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. Dieses Konzept ist in Abbildung 8 dargestellt.

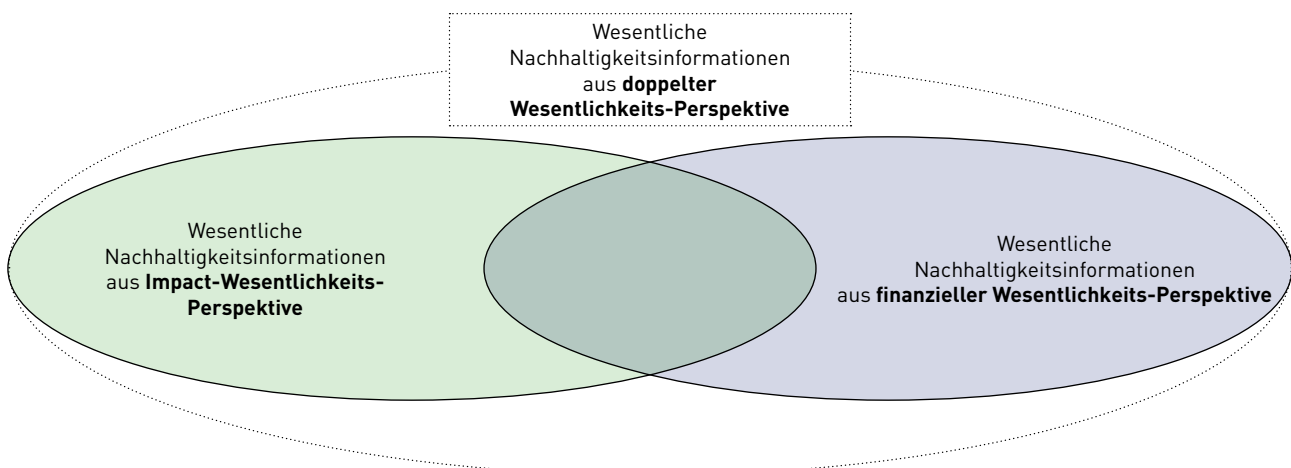


Abbildung 8: Doppelte Wesentlichkeit (nach EFRAG PTF-ESRS)¹¹

Die neue 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.

3.2.4 WESENTLICHE THEMEN

Die Wesentlichkeitsanalyse ist das Fundament zur Bestimmung der wichtigsten Themen, welche zur Entwicklung der Geschäfts- bzw. Nachhaltigkeitsstrategien, zur Leistungsmessung sowie zur Berichterstattung herangezogen werden. Ein besonders wirksames Nachhaltigkeitsmanagement kann durch klare Fokussierung auf die wesentlichen Themen erreicht werden.

¹¹ ESRS, [Draft] ESG 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 10.01.2023)

Eine Wesentlichkeitsanalyse ist normalerweise ein mehrstufiger Prozess.

1. Unternehmenskontext verstehen

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

2. Tatsächliche und potenzielle Auswirkungen nach inside-out und outside-in Perspektive identifizieren

Unter tatsächlichen Auswirkungen versteht man solche, die laufend im Rahmen der „normalen“ Geschäftstätigkeit eingetreten. Gegensätzlich dazu sind potenzielle Auswirkungen noch nicht eingetreten, könnten aber eintreten. Dieser Prozessschritt hat Überschneidungspunkte mit Due Diligence Prozessen (siehe Kapitel 3.3.6.). Weiteres ist anzumerken, dass die Möglichkeit besteht, dass ein Unternehmen sehr viele tatsächliche und potenzielle Auswirkungen identifiziert.

Als Hilfestellung hierbei können Sektor Standards, welche bereits für einige Branchen verfügbar sind, herangezogen werden. Viele weitere solcher Sektor Standards sind durch unterschiedliche Standardsetter bereits in Erarbeitung (sowohl GRI als auch EFRAG arbeiten an Sektor Standards).

3. Identifizierte Auswirkungen anhand ihrer Signifikanz bewerten

Die Signifikanz der zuvor identifizierten Auswirkung lässt sich beispielsweise anhand der Schweregrads der negativen Auswirkungen oder bei potenziellen Auswirkungen zudem zusätzlich durch die Eintrittswahrscheinlichkeit bewerten.

Bewertungsdimensionen von Auswirkungen

	Negative Auswirkungen	Positive Auswirkungen
Tatsächliche Auswirkungen	Schweregrad (Ausmaß, Umfang, Unumkehrbarkeit)	Ausmaß Umfang
Potenzielle Auswirkungen	Schweregrad Eintrittswahrscheinlichkeit	Ausmaß Umfang Eintrittswahrscheinlichkeit

Abbildung 9: Bewertungsdimensionen von Auswirkungen

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.

Die Bewertung der potenziellen Auswirkungen ist eng mit dem ESG-Risiko- und Chancenmanagement verknüpft (siehe nachfolgender Abschnitt).

4. Auswirkungen priorisieren

Diese Priorisierung wird benötigt für die Berichterstattung, weitere Schwerpunktsetzung im Management und strategische Zielsetzungen. Hierbei ist es wichtig, dass die Bedeutung einer Auswirkung mit den anderen Auswirkungen im Unternehmen verglichen wird. Ein Schwellenwert wird festgelegt, um zu bestimmen, auf welche Themen sich das Unternehmen fokussieren wird. Eine Freigabe und Überprüfung dieser ausgewählten Themen hat durch das oberste Leitungsorgan im Unternehmen zu erfolgen.

Das Ziel der Wesentlichkeitsanalyse: Eine Liste an wesentlichen Themen

Darstellung im Bericht: Bisher wurde beispielsweise durch den GRI G4 Standard eine Darstellung der wesentlichen Themen in einer Wesentlichkeitsmatrix empfohlen. Dies wurde von zahlreichen Unternehmen auch umgesetzt. Aktuell wird empfohlen stattdessen eine Auflistung der wesentlichen Themen im Bericht aufzugreifen.

Im Anschluss muss für jedes wesentliche Thema festgestellt werden, welche Indikatoren relevant sind und die Auswirkungen am besten darstellen können. In gängigen Nachhaltigkeitsberichtsstandards sind eine Vielzahl solcher Indikatoren bereits definiert und sofern diese als relevant erachtet werden muss die Offenlegung anhand der Standards erfolgen. Im Zusammenhang mit diesen Indikatoren ist es dem Unternehmen möglich den Fortschritt zu den Themen sowie konkrete Ziele darzustellen. Die Indikatoren dienen dem Monitoring als auch dem Steuern der jeweiligen wesentlichen Themen.

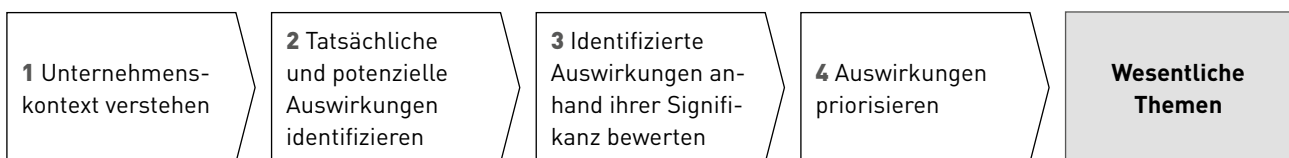


Abbildung 10: Vom Unternehmenskontext hin zur Liste wesentlicher Themen

3.2.5 3.2.5 ESG-RISIKEN

Durch die gesetzliche Entwicklung in der EU in Bezug auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung durch die NFRD ist die Risikoanalyse im Hinblick auf Nachhaltigkeitsrisiken und –chancen deutlich relevanter geworden. Gleich wie in der Wesentlichkeitsanalyse sind auch hierbei beide Perspektiven – inside-out und outside-in – zu betrachten. Gegensätzlich zur herkömmlich geregelten Risikoberichterstattung gemäß § 243 Abs. 1 und Abs. 3 UGB, welche vor allem auf die Darlegung finanzieller Unsicherheitsfaktoren für das Unternehmen abzielen, soll in der Nachhaltigkeitsberichterstattung **ein breiteres Risiko- und Chancenspektrum** betrachtet werden. Hierbei geht es nicht nur um Risiken welchen das Unternehmen ausgesetzt ist sondern zusätzlich um jene, welche wahrscheinlich negative Auswirkungen auf die Umwelt, die Arbeitnehmer oder die Gesellschaft haben.

Zu beachten ist die Darstellung der ESG-Risiken unterteilt in **Brutto- und Nettorisiko**. Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) geht konkret auf die Anforderungen im Zusammenhang mit den ESG Risiken ein äußerte sich in der Stellungnahme Nummer 9¹² zu ESG-Risiken unter anderem wie folgt:

„Die wesentlichen Risiken und Maßnahmen zu ihrer Vermeidung und Begrenzung sind zu erläutern, ebenso die zugrunde-liegenden Prozesse zu ihrer Identifizierung und Bewertung.“

Diese Stellungnahme lässt ableiten, dass die Brutto- und Nettorisikobetrachtung in der Nachhaltigkeitsberichterstattung verwendet werden muss und eventuelle Kontrollen, Versicherungen sowie sonstige Maßnahmen zur Mitigation darzustellen sind. Zudem sind die Prozesse zur Identifikation und Bewertung der Risiken zu erläutern. Diese Prozesse sind auch essenzielle Bestandteile von Due Diligence Konzepten.

¹² AFRAC, Stellungnahme 9. Lageberichterstattung, AFRAC-Stellungnahme_9_Lageberichterstattung_UGB_Dez2017.pdf (aufgerufen am 10.01.2023)

3.2.6 DUE DILIGENCE KONZEPTE & MANAGEMENTANSATZ

Unter Due Diligence versteht man den Prozess, durch den eine Organisation ihre tatsächlichen und potenziellen negativen Auswirkungen identifiziert, verhindert, abmildert und darüber Rechenschaft ablegt. Auch hier sind speziell die Auswirkungen auf die Umwelt und Menschen, besonders im Zusammenhang mit Menschenrechten, im Fokus. Generell sind in den gängigen Standards für alle wesentlichen Nachhaltigkeitsthemen Due Diligence Konzepte 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.

Neben den Due Diligence Prozessen wird der generelle Umgang mit wesentlichen Nachhaltigkeitsthemen auch oft Managementansatz genannt. Zu den ergänzenden Inhalten, die bei der Offenlegung von Managementansätzen relevant sein können, zählen eine Beschreibung der internen Richtlinien oder Selbstverpflichtungen sowie der Methoden, mit denen die Wirksamkeit von Maßnahmen überprüft wird. Die GRI-Standards beschreiben als potenzielle Methoden zur Messung der Wirksamkeit interne oder externe Audits oder Verifizierung, Impact Assessments, Messsysteme, Feedback von Stakeholdern, Beschwerdemechanismen, externe Leistungsbewertungen und Benchmarking.

3.3 STRATEGIE

Eine Nachhaltigkeitsstrategie ist erforderlich, um einen genauen Plan für die Transformation des Unternehmens zu entwickeln und verfolgen zu können. Oftmals haben Unternehmen bereits vereinzelt Maßnahmen und Ziele festgelegt, ohne dabei die Nachhaltigkeit voll in die allgemeine Unternehmensstrategie zu integrieren. Eine Strategie ist jedoch notwendig, um diese Handlungsfelder und Aktivitäten zu bündeln und das unternehmerische Handeln langfristig auf eine nachhaltige Entwicklung auszurichten.

3.3.1 ALLGEMEINE STOSSRICHTUNG

Zu Beginn der Strategieentwicklung muss die Grundposition sowie die allgemeine Stoßrichtung festgelegt werden. Diese definieren, wo das Unternehmen steht und wo es hinwill. Dafür ist es entscheidend zu fragen, was das Unternehmen auszeichnet und wie sich das Unternehmen hinsichtlich Nachhaltigkeit am Markt platzieren möchte. Insofern bestimmen sie den Startpunkt, den Ambitionsgrad sowie die Grundpositionierung der Nachhaltigkeitsstrategie.

Für die Beantwortung der Frage nach des Ambitionsgrades sowie der Grundpositionierung ist die Ausarbeitung einer Vision zentral. In dieser spiegelt sich, wie das Unternehmen zu einer künftigen, nachhaltigeren Welt beitragen möchte und wie diese Zukunft aussehen soll. Konkret beantwortet die Vision somit auch die Frage, ob sich das Unternehmen besonders stark für eine nachhaltige und deutlich veränderte Zukunft engagieren möchte oder ob es die generelle Entwicklung sowie die unternehmerische Rolle in ebendieser als gering ansieht. Aus dieser Antwort kann also abgelesen werden, wie groß die Ambitionen des Unternehmens sind, das Unternehmen zu einem nachhaltigeren Unternehmen zu transformieren und welcher Grad der Nachhaltigkeit in der Zukunft erreicht werden soll. Die Frage nach der unternehmerischen Rolle in der Zukunftsvision definiert zudem die generelle Grundpositionierung.

Bei den Überlegungen zu Vision und der Rolle des Unternehmens kann sich die Organisation an den Sustainable Development Goals (SDGs) orientieren. Den 17 SDGs können die Themen zugeordnet werden, welche im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse (Kapitel 3.2) ausgearbeitet wurden und für die im nächsten Schritt die jeweilige Ambitionsniveaus bestimmt werden.

3.3.2 DETAILIERUNG DER STRATEGIE

Nachdem die allgemeine Stoßrichtung des Unternehmens bestimmt wurde, werden die Stoßrichtungen in den verschiedenen Handlungsfeldern präzisiert. Dazu werden die wesentlichen Themen herangezogen und Schwerpunkte gesetzt, auf die das Unternehmen im Bereich der Nachhaltigkeit setzen will, und die auch in der allgemein gehaltenen Vision stärker fokussiert werden.

Hierfür gilt es, das Ambitionsniveau in dem jeweiligen Themenbereich zu definieren. In der untenstehenden Grafik sind exemplarische Ambitionsniveaus dargestellt.



Abbildung 11: Ambitionsniveau

Entlang des Ambitionsniveaus werden nun die wesentlichen Themen beurteilt. Darauf aufbauend werden strategische Zielsetzungen formuliert und damit die grundsätzliche Ausrichtung der Organisation vorgegeben.

Nachdem alle wesentlichen Themen bewertet und mit der Vision verknüpft wurden, ist es wichtig die Nachhaltigkeitsthemen mit der Unternehmensstrategie zu verknüpfen, wo möglich. Um die Strategie zu verankern, müssen Indikatoren zum Monitoring und zur Steuerung der Themen festgelegt werden, Ziele erarbeitet werden und die entsprechenden Maßnahmen zum Erreichen dieser Ziele bestimmt werden (siehe nachfolgende Kapitel).

3.4 INDIKATOREN

Indikatoren dienen dazu, die nachhaltigkeitsbezogenen Entwicklungen zu messen und zu steuern. Jedem wesentlichen Thema werden ein oder mehrere Indikatoren zugeordnet. Für die Objektivität und Vergleichbarkeit des Berichts ist es wichtig, diesen mit quantitativen Informationen zu füllen. Dementsprechend sollten mit den Kennzahlen bevorzugt quantitative Informationen erhoben werden. Zudem sollten die Indikatoren auch auf die Ziele abgestimmt sein.

Bei der Wahl der Indikatoren sind folgende Quellen wichtig:

- Allgemeine und sektorspezifische ESRS und GRI Standards
- Bereits vorhandene interne Kennzahlen
- Berichterstattung der Peers

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 von Interesse sind, können diese für die Berichterstattung verwendet werden.

Jedoch sind Unternehmen nicht vollkommen frei bei der Wahl der zu berichtenden Indikatoren. In den ESRS und GRI-Standards werden Indikatoren vorgegeben. Sind Unternehmen von der CSRD betroffen, müssen sie nach den ESRS berichten. Anderen Unternehmen wird empfohlen, ihre

Berichterstattung ebenfalls in Übereinstimmung mit einem der beiden Standards zu verfassen. Beide Standards definieren die Indikatoren, die für die jeweiligen wesentlichen Themen zu berichten sind. Wird beispielsweise das Thema „Wasserverbrauch“ von einem Unternehmen als wesentliches Thema identifiziert, muss das Unternehmen alle zugehörigen Indikatoren messen und berichten. Das wäre beispielsweise im GRI 303-3 der Gesamtwasserverbrauch (in l oder m³) in den ESRS E3-4 der Water Management Performance (m³).

ESRS E3-4 untergliedert sich beispielsweise wie folgt:

ESRS Draft E3: Water and Marine Resources

E3-4 – Water management performance

26. The undertaking shall provide information on its water management performance related to its material impacts, risks and opportunities.
27. The principle to be followed under this Disclosure Requirement is to provide an understanding of the undertaking's water cycle at entity level and the progresses the undertaking has made in relation to its targets.
28. The disclosure required by paragraph 26 shall include:
 - (a) total water withdrawals in thousands of m³;
 - (b) total water consumption in thousands m³;
 - (c) total water discharges in thousands m³; and
 - (d) by reference to ESRS E2, where material, discharges, for priority substances of concern in tons or kilograms.
29. In addition, where relevant, the undertaking shall also include, along the information required under paragraph 26:
 - (a) total water recycled or reused in thousands m³; and
 - (b) total water stored in thousands m³.

Zudem ist es sinnvoll, die Berichterstattung der Peers nach den verwendeten Indikatoren zu screenen. Dadurch wird die Vergleichbarkeit mit den Peers erhöht und vermieden, dass das eigene Unternehmen ein wesentlichen Branchenindikator vergisst.

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

3.5 ZIELE UND MASSNAHMEN

Wichtig für die Transformation zu einem nachhaltigeren Unternehmen ist das Setzen von Zielen und zugehörigen Maßnahmen. Diese dienen nicht nur intern als Richtschnur sondern sind auch für Stakeholder:innen unverzichtbar, um die Ambitionen und Bemühungen des Unternehmens zu erkennen sowie die Vision oder die Nachhaltigkeitsstrategie des Unternehmens widerzuspiegeln. In der Entwicklung der Nachhaltigkeitsstrategie und der Festlegung der strategischen Stoßrichtung wurden bereits strategische Ziele und Maßnahmen erarbeitet. Eine deutlich detailliertere Definition und Erarbeitung ist im Ziele- und Maßnahmenprogramm für jedes wesentliche Thema in diesem Schritt erforderlich.

Die Offenlegung des Ziele- und Maßnahmenprogramms wird von GRI und ESRS gefordert und ist daher zwingend in einen qualitativ hochwertigen und CSRD-konformen Bericht mitaufzunehmen. Für jedes wesentliche Thema muss dabei mindestens ein Ziel gesetzt werden, bei dem auch die zugehörigen Maßnahmen offengelegt werden.

3.5.1 ZIELE

Die Wesentlichkeit der Nachhaltigkeitsthemen sollte sich auch in den Zielambitionen der verschiedenen Themen widerspiegeln. Da die Ziele im Bericht veröffentlicht werden, ist wichtig,

dass Sie einerseits die Ambition des Unternehmens positiv hervorheben aber zugleich auch einhaltbar sind, weil sie als öffentliche Verpflichtungen verstanden werden. Bei der Festlegung der Ziele sollen die aktuellen Leistungen des Unternehmens in dem jeweiligen Bereich berücksichtigt werden, sowie Verbesserungspotenziale und bewährte Verfahren.

Bei der Formulierung der Ziele ist zudem darauf zu achten, dass diese SMART sind. SMART steht für spezifisch, messbar, ausführbar, realistisch und terminiert. Für die Messbarkeit sollten – wenn immer möglich – quantitative Ziele definiert werden.



Abbildung 12: SMART als Orientierung für strategische Ziele

Besonders im Kontext der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) in Verbindung mit dem Ziel der EU, bis 2050 klimaneutral zu wirtschaften, ist die Klimastrategie von Unternehmen sehr stark im Vordergrund. Im Bereich Klimaziele können sich Unternehmen positiv im Wettbewerb abheben, indem sie sich zu einem Science Based Target verpflichten. Nähere Informationen zu der Science-Based Target Initiative (SBTi) finden Sie im Kapitel 2.2.3.

Ein Positivbeispiel für die Darstellung von Zielen ist aus der nachfolgenden Abbildung 13 zu entnehmen. Hier werden unter anderem die Stoßrichtung, das Ziel, die Frist sowie der Umsetzungsstand übersichtlich dargestellt:

Wir haben unsere CR-Strategie in zehn konkrete Handlungsfelder übersetzt – im intensiven Dialog mit unseren Stakeholdern. In jedem Handlungsfeld haben wir uns auf konkrete, messbare Ziele festgelegt und sie zum Bestandteil der Vorstandsvergütung gemacht.

Handlungsfeld	Ziel	Leistungskennzahl	Zielwert	Termin ¹	Status Ende 2015	Zielerreichung
Klimaschutz	Wir wollen die CO ₂ -Intensität unseres Kraftwerkparks deutlich reduzieren.	CO ₂ -Emissionen in Tonnen je erzeugte Megawattstunde Strom (t CO ₂ /MWh)	0,62 t CO ₂ /MWh	2020	0,708 t CO ₂ /MWh	<input checked="" type="radio"/> <input type="radio"/> <input type="radio"/>
Energieeffizienz	Wir wollen unsere eigene Energieeffizienz erhöhen.	Erhöhung der Energieeffizienz in %	RWE-Kraftwerke ² : 40,3 % ³	2018	Mittlerer Nutzungsgrad 40,2 %	<input checked="" type="radio"/> <input checked="" type="radio"/> <input type="radio"/>

Abbildung 13: Best-Practice Beispiel aus dem RWE Bericht 2015¹³

3.5.2 MASSNAHMEN

Die Maßnahmen dienen der Zielerreichung und sind aus den strategischen Stoßrichtungen (Kapitel 3.3) abgeleitet. Bei den Maßnahmen ist es wichtig zu evaluieren, ob diese ausreichend Veränderungen anstoßen, um die Ziele zu erreichen. Da SMART-Ziele terminiert sind, muss auch bei den Maßnahmen der Zeithorizont mitbedacht und festgelegt werden. Zielführend ist dabei die Erstellung von Roadmaps für die Maßnahmen sowie die Benennung von Maßnahmenverantwortlichen, die den Umsetzungsstand der Maßnahme stetig beobachten.

3.6 DATENERHEBUNG

Die Sammlung und Darstellung von Daten stellt für viele Unternehmen die größten Herausforderungen dar. Grundvoraussetzung ist es, die internen Guidelines zur Erhebung der Daten zu erstellen, sowie Kontrollsysteme zu etablieren. Das Kennzahlen- und Datenmanagement ist ein fortlaufender Prozess, für den ausreichende Zeit eingeplant werden muss.

¹³ RWE AG, Unsere Verantwortung. Bericht 2015, <https://www.rwe.com/-/media/RWE/documents/09-verantwortung-nachhaltigkeit/cr-berichte/bericht-2015.pdf>, (aufgerufen am 23.12.2022)

Der Datenerhebungsprozess ist ein Prozess, in denen mehrere Fachbereiche zusammenarbeiten müssen. Klare Definitionen der Aufgaben, Verantwortlichkeiten und Fristen ist für einen effektiven Ablauf elementar. Im Folgenden werden die Schritte eines möglicher Datenerhebungsprozesses beschrieben.

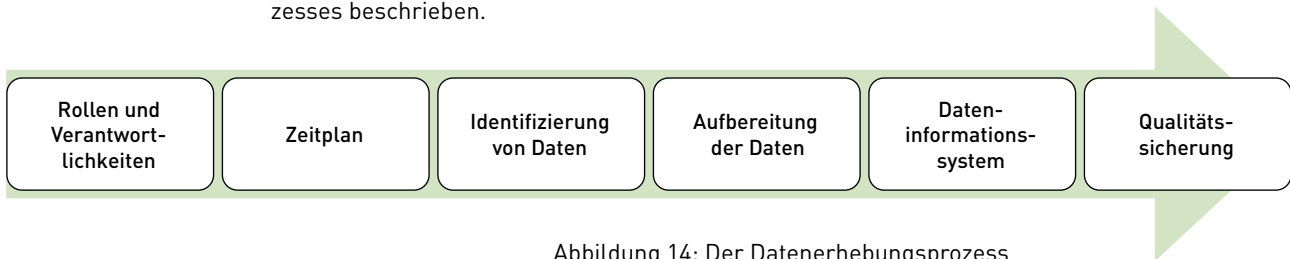


Abbildung 14: Der Datenerhebungsprozess

Rollen und Verantwortlichkeiten für die Daten

Besonders für die Datenerhebung lohnt es sich, Rollen und Verantwortlichkeiten festzulegen. Es ist ratsam, diese Verantwortlichkeiten konkreten Fachbereichen und einzelnen Mitarbeitenden zuzuordnen. Diese Schlüsselpersonen arbeiten auch während der Erstellung Ihres Nachhaltigkeitsberichts eng mit der Berichtsabteilung zusammen.

Zeitplan

In einem Zeitplan sollte festgelegt werden, zu welchem Zeitpunkt welche Informationen zur Verfügung gestellt werden sollen. Die Meilensteine inklusive Fristen müssen klar mit den betroffenen Fachbereichen kommuniziert sein.

Identifizierung von Daten und Quelldokumente

Bei der Datenkonsolidierung wird auf eine Vielzahl von Dokumenten zugegriffen. Daher ist es wichtig, sich mit den bestehenden Quelldokumenten vertraut zu machen. Es ist sinnvoll, eine fachbereichsübergreifende Art der Speicherung von Dokumenten und dazugehörigen Nachweisen festzulegen – zumindest für das aktuelle Jahr und das Vorjahr.

Aufbereitung der Daten

Für eine ausreichende Datenqualität ist es erforderlich ein Accounting Handbuch inkl. Prozessdokumentationen und Arbeitsanweisungen herzustellen. Mit diesem wird ein einheitliches Verständnis über die Kennzahlen mithilfe von KPI Steckbriefen / Fact Sheets (besonders bei der Berichterstattung über mehrere Einheiten / Länder) erarbeitet. Aus den GRI und ESRS Standards können genauere Definitionen sowie teilweise genauer Anleitung der Berechnung der Indikatoren entnommen werden. Neben quantitativen Werten werden in der Regel auch qualitative Informationen gefordert, um die Bedeutung der Kennzahl im Nachhaltigkeitskontext oder über die Art der Erhebung zu dokumentieren.

Dateninformationssystem

Ein Dateninformationssystem zum Input und Management der Daten hilft, den Überblick zu bewahren. Zugleich verringert es – im Vergleich zu einer manuellen Verwendung von Excel Spreadsheets - die Fehleranfälligkeit der Datenerhebung.

Solche Systeme haben in der Regel auch bereits implementierte KPI-Definitionen und unterstützen die Auswertung von Informationen nach verschiedenen Reporting-Standards. Insbesondere bei vielen internen Berichtseinheiten ist ein Dateninformationssystem sehr zu empfehlen

Qualitätssicherung und internes Kontrollsystem (IKS)

Um die Qualität des Nachhaltigkeitsberichts und der dahinterliegenden Datengrundlage sicherzustellen, sollen die Daten auch intern geprüft werden. Sinnvoll sind interne Audits anhand des 4-Augen-Prinzip und Plausibilitätschecks. Jegliche Checks sowie eventuelle Korrekturen sollten zur Qualitätssicherung dokumentiert werden.

In Bezug auf das interne Kontrollsystem sieht das COSO Modell „Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance“ vor, dass Sie für jede festgelegte Kennzahl im selben Schritt auch Risikobereiche identifizieren. Hierfür soll die Relevanz der Kennzahl für die Messung der Nachhaltigkeitsperformance abgewogen werden. Zudem ist ein Verständnis über die Richtigkeit, Aktualität und Zuverlässigkeit der dahinterliegenden Daten wichtig. Mit sogenannten What Can Go Wrong (WCGW) Szenarien können dann wesentliche Risiken identifiziert werden.

3.7 BERICHTSERSTELLUNG

Nachdem die Vorarbeit geleistet wurde, die Daten gesammelt und intern geprüft sind und die wichtigsten Augenmerke der Nachhaltigkeitsberichterstattung verstanden sind, geht es an die Erstellung des eigenen Berichts. Hierfür sind die folgenden Schritte zu empfehlen:

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

Bei der Berichtserstellung ist es ratsam, sich möglichst eng an die Vorgaben des gewählten Standards zu halten. Aus diesen geht hervor, welche quantitativen Daten und qualitative Ausführungen erforderlich sind.

Darüber hinaus sind die Berichtsprinzipien zu berücksichtigen. Derartige Prinzipien finden sich in den meisten der gängigen Nachhaltigkeitsberichtsstandards und sie sollen die Organisationen bei der Sicherstellung der Qualität und der richtigen Darstellung der berichteten Informationen anleiten. Qualitativ hochwertige Informationen ermöglichen es den Informationsnutzer:innen, fundierte Beurteilungen und Entscheidungen zu treffen.

Die GRI-Standards bzw. ESRS definieren folgende Prinzipien für die Berichterstattung:

GRI-Standards 2021	ESRS (Entwurf, Stand Nov. 2022)
Genauigkeit	wahrheitsgetreue Darstellung
Ausgewogenheit	
Vollständigkeit	
Klarheit	Verständlichkeit
Vergleichbarkeit	Vergleichbarkeit
Überprüfbarkeit	Überprüfbarkeit
-	Relevanz
Aktualität	-
Nachhaltigkeitskontext	-

Abbildung 15: Vergleich GRI-Standards und ESRS

3.7.1 EXTERNE PRÜFUNG

Um den Grad der Validität des Nachhaltigkeitsberichtes zu erhöhen, empfiehlt es sich, den Nachhaltigkeitsbericht und das dahinterliegende Zahlenwerk auch extern prüfen zu lassen. Unternehmen, die unter die CSRD fallen, sind ohnehin zu einer externen Prüfung verpflichtet. Dies soll die Glaubwürdigkeit der Nachhaltigkeitsinformationen erhöhen und somit den Anforderungen an vergleichbare und zuverlässige Information durch die Nutzer:innen der Nachhaltigkeitsinformationen sicherstellen. Vorerst wird eine Prüfung zur Erlangung begrenzter Prüfsicherheit verpflichtend. Die Prüfsicherheit soll in weiterer Zukunft auf hinreichende Prüfsicherheit erhöht werden. Bei einer Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit sind die durchgeführten Prüfungshandlungen im Vergleich zu einer Prüfung zur Erlangung einer hinreichenden Sicherheit weniger umfangreich, sodass dementsprechend eine geringere Prüfungssicherheit erlangt wird. Bei einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit werden umfangreichere Prüfungshandlungen gesetzt und z.B. auch Prozesse und interne Kontrollen geprüft.

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

Vier Gründe dafür, die Nachhaltigkeitsberichterstattung extern prüfen zu lassen:

- **Reduziertes Risiko**
Reduktion des Risikos von Missverständnissen seitens der Stakeholder und/oder von fehlerhaften oder ungeeigneten Informationen im Bericht
- **Verbesserte Glaubwürdigkeit**
Bietet größere Transparenz und Glaubwürdigkeit bei Stakeholdern und erhöht dadurch die interne und externe Akzeptanz von Nachhaltigkeitsthemen
- **Mehr Effizienz**
Durch zielgerichtete und fundierte Investitionen und Aktivitäten im Nachhaltigkeitsbereich effizient agieren
- **Verbesserte Geschäftspraxis**
Identifikation der Verbesserungspotentiale aufgrund konstruktiven Feedbacks und damit Verbesserung der Informationsqualität für Entscheidungsprozesse, sowie der Performance

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

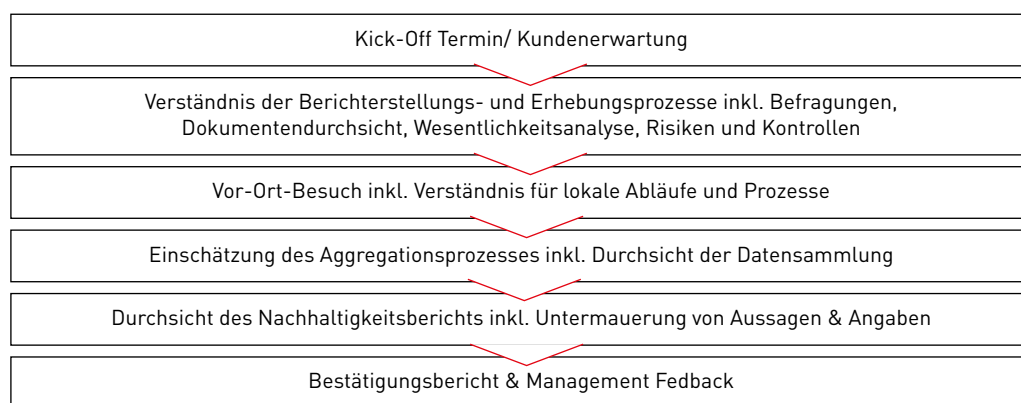


Abbildung 16: Vereinfachter Ablauf einer externen Prüfung

3.7.2 VERÖFFENTLICHUNG

Damit Ihr Nachhaltigkeitsbericht Anklang findet, muss er veröffentlicht werden. Die CSRD gibt für betroffene Unternehmen vor, dass diese ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung als Teil des Lageberichts veröffentlichen müssen.

Ein solcher Bericht erfüllt den Standards und entspricht den Erwartungen von Investor:innen, Wirtschaftspartner:innen und regulatorische Instanzen. CSRD-unterliegenden Unternehmen

steht es offen, nachhaltigkeitsbezogene Informationen zusätzlich zu den verpflichtenden Angaben im Lagebericht in einem eigenständigen Nachhaltigkeitsbericht oder in sonstiger Form zu veröffentlichen. Ein zweiter Bericht kann Stakeholdergruppen wie den Mitarbeitenden oder Kund:innen adressieren, indem zB. Projekte detailreicher beschrieben werden.

Unternehmen, die nicht der CSRD unterliegen, sind gesetzlich frei bei Art der Veröffentlichung ihrer nachhaltigkeitsbezogenen Informationen. Sie müssen keinen integrierten Nachhaltigkeits- teil im Lagebericht veröffentlichen oder können sich auch dazu entscheiden, ihre Informationen ausschließlich in einem broschürenartigen Bericht mit umfassenden Ausschmückungen aufzu- arbeiten. Empfohlen wird diesen Unternehmen jedoch, sich auch auf freiwilliger Basis stark an den Vorgaben der CSRD zu orientieren oder etwa die GRI Standards anzuwenden.

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg bei der Berichterstattung!