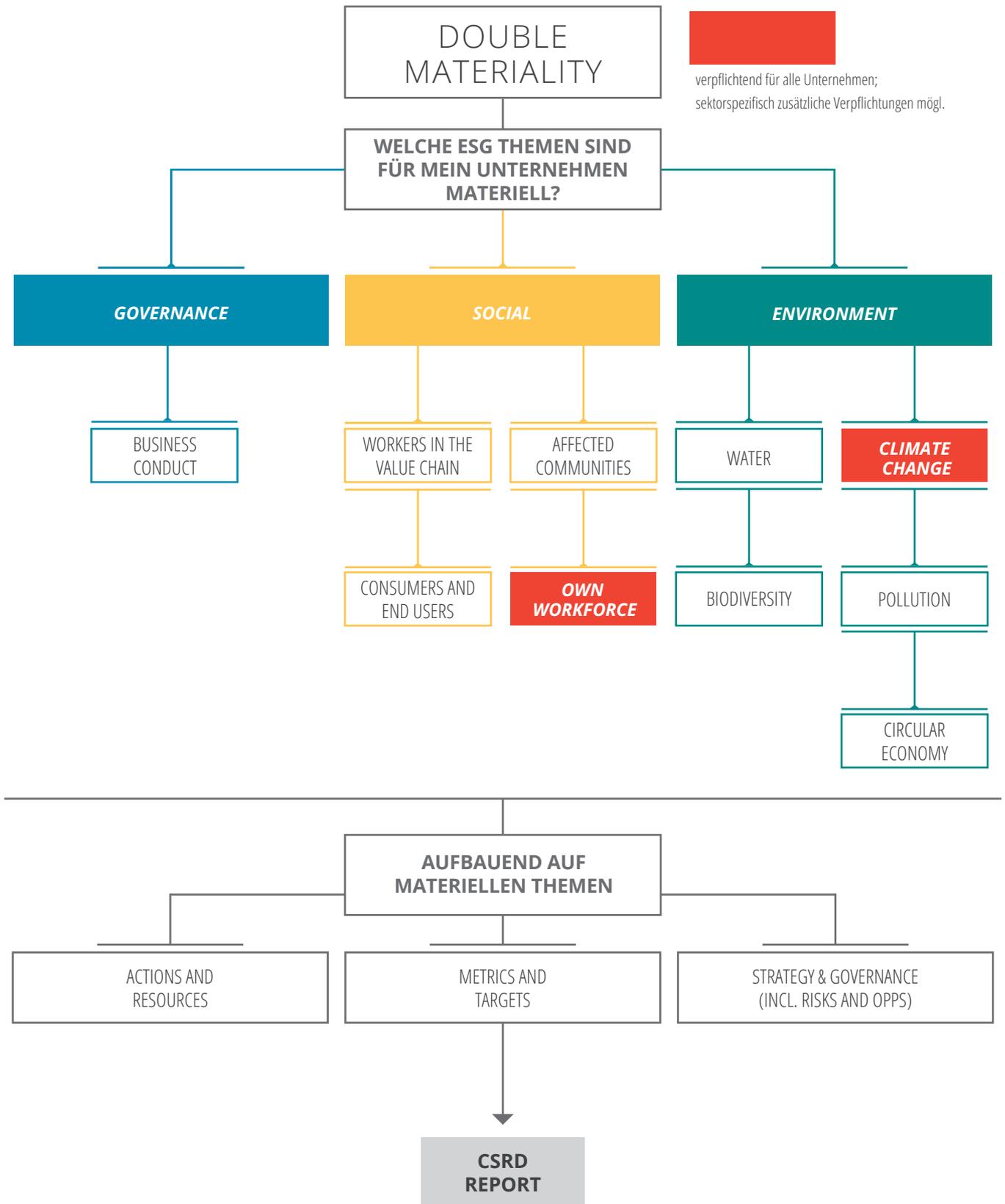


STANDARD ZU ALLGEMEINEN OFFENLEGUNGS- ANFORDERUNGEN (GENERAL DISCLOSURES) [ESRS 2]

Herausgeber: adelphi

Autorinnen: Manuel Gaber,
Johanna Hansjürgens,
Alina Ulmer,
Susanne Pankov

Veröffentlichung: Juni 2023



Grafik 1, nachempfunden der Quelle: EFRAG

HINTERGRUND

Die im Januar 2023 in Kraft getretene [Corporate Sustainability Reporting Directive](#) (CSRD) ist eine Richtlinie der Europäischen Union, die es zum Ziel hat, die geltenden Regeln zur Nachhaltigkeitsberichterstattung in der EU zu erweitern, verbessern und zu vereinheitlichen. Nichtfinanzielle Themen im Bereich Umwelt, Soziales und Unternehmensgovernance sollen zu einem integrativen Bestandteil der bestehenden Offenlegungspraktiken werden. Damit wird die Nachhaltigkeitsberichterstattung auf die gleiche Stufe wie die finanziellen Lageberichterstattung gehoben. Ein finaler Entwurf der von der EFRAG erarbeiteten sektorunabhängigen (Kernstandards) wurde bereits im November 2022 veröffentlicht. Die sektorspezifischen Standards befinden sich aktuell noch in Abstimmung und sollen planmäßig im zweiten Halbjahr 2023 veröffentlicht werden.

Das Ziel des aktuellen Steckbriefes der CSRD-Serie ist die Erläuterung des Standards ESRS 2 „[General Disclosures](#)“ (Entwurf, Nov 2022), welcher als themenübergreifender Standard einen wesentlichen Baustein des gesamten Berichtserstattungs-Prozesses nach CSRD darstellt. ESRS 2 fragt grundlegende Unternehmensdaten und Querschnittsinformationen zur Nachhaltigkeitsgovernance und -strategie ab. Er legt fest, wie nachhaltigkeitsbezogene Auswirkungen, Risiken und Chancen identifiziert werden sollen. Zudem definiert der Standard Mindestanforderungen, wie über Richtlinien und Maßnahmen sowie Kennzahlen und Ziele zur Steuerung wesentlicher Nachhaltigkeitsthemen berichtet werden soll. Viele der zu berichtenden Angaben aus den themenspezifischen Standards sind deshalb in Verbindung mit den Offenlegungsanforderungen in ESRS 2 zu sehen und in den Kontext der dort beschriebenen übergeordneten Nachhaltigkeitsstrategie und -management einzuordnen.

ZIELE & INHALTE DES STANDARDS

Der ESRS 2 Standard definiert **allgemeine Offenlegungsanforderungen**, die **für alle Unternehmen**, unabhängig ihrer materiellen Nachhaltigkeitsthemen oder Sektorenzugehörigkeit gelten (**Disclosure Requirements**). Dazu zählen drei Säulen:

- **Grundlagen der Berichterstellung (BP-1 – BP-2)** mit allgemeinen Informationen zum Rahmen der Berichterstattung
- **Governance (GOV-1 – GOV-5)** von Nachhaltigkeitsthemen

- **Strategie (SBM-1 – SBM-3)** mit allgemeinen Informationen zum Geschäftsmodell und der Wesentlichkeitsanalyse

Die Themen der allgemeinen Offenlegungsanforderungen überschneiden sich mit den Elementen der High-Level-Structure von bereits bestehenden Managementsystemen wie z.B. ISO 50001, ISO 14001 oder EMAS. Auf europäischer Ebene laufen aktuell Diskussion darüber wie diese ähnlichen Bausteine verschnitten werden können um doppelte Berichterstattung zu vermeiden.

Basis der Erstellung



- BP-1:** Allgemeine Grundlagen für die Erstellung der Nachhaltigkeitsberichte
- BP-2:** Offenlegung in Bezug auf besondere Umstände

Governance



- GOV-1:** Die Rolle der Verwaltungs-, Management- und Aufsichtsorgane
- GOV-2:** Information der Verwaltungs-, Management- und Aufsichtsorgane und Behandlung von Nachhaltigkeitsfragen durch diese Organe
- GOV-3:** Integration von nachhaltigkeitsbezogenen Anreizsystemen
- GOV-4:** Beschreibung des Due-Diligence Prozesses
- GOV-5:** Risikomanagement & internes Kontrollsystem der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Strategie



- SBM-1:** Marktposition, Strategie, Geschäftsmodell(e) und Wertschöpfungskette
- SBM-2:** Interessen und Ansichten der Stakeholder
- SBM-3:** Wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen und ihre Wechselwirkung mit der Strategie und dem Geschäftsmodell des Unternehmens

ALLGEMEINE OFFENLEGUNGSANFORDERUNGEN

Darüber hinaus definiert der ESRS 2 Standard **generische Offenlegungsanforderungen**, die **für alle materiellen Nachhaltigkeitsthemen** zu erfüllen sind (**Disclosure Content**). In ihnen sind Mindestinhalte für folgende Aspekte definiert:

- Policies (DC-P)
- Maßnahmen (DC-A)
- Kennzahlen (DC-M)
- Ziele (DC-T)

Die Offenlegungsanforderungen für die materiellen Nachhaltigkeitsthemen sind in ESRS 2 allgemein beschrieben. Aufgrund themenspezifischer Besonderheiten und weiterer Anforderungen müssen sie in der Praxis immer gemeinsam mit den Inhalten der themenspezifischen Standards betrachtet werden.

Überblick Abkürzungen:

In den ESRS-Standards wird eine Vielzahl von Abkürzungen genutzt. Insbesondere in den themenspezifischen Standards wird mit diesen immer wieder auf die Inhalte des ESRS 2 verwiesen. Wir stellen daher die Wichtigsten kurz vor:

GOV = Governance

SBM = Strategy (and business model)

IRO = Impact, risk and opportunities

DC-P = Disclosure Content – Policies (adopted to manage material sustainability matters)

DC-A = Disclosure Content – Actions (and resources in relation to material sustainability matters)

DC-M = Disclosure Content – Metrics (in relation to material sustainability matters)

DC-T = Disclosure Content – Targets (Tracking effectiveness of policies and actions through targets)

Grundlagen der Berichterstellung

Zu Beginn der Nachhaltigkeitsberichterstattung ist darzulegen, auf welcher Grundlage diese erstellt wurde (*Basis for Preparation, BP-1*). Dazu gehören Informationen über einen möglichen Konsolidierungskreis, also der dazugehörenden Unternehmen innerhalb eines Konzerns, und zur berücksichtigten Wertschöpfungskette.

Die Nachhaltigkeitsberichterstattung eines Unternehmens entwickelt sich Jahr für Jahr weiter und kann in einzelnen Geschäftsjahren zudem von außergewöhnlichen Vorkommnissen geprägt sein. Alle Besonderheiten eines Berichtes sind daher ebenfalls offenzulegen (*BP-2*). Dazu gehören Veränderungen in der Darstellungsweise (beispielsweise, wenn eine veraltete Kennzahl durch eine geeignetere Kennzahl ersetzt wurde) oder die Korrektur von Fehlern aus vorherigen Berichten. Zudem ist offenzulegen, welche Informationen mit Unsicherheiten behaftet sind und in wie weit zusätzliche Anforderungen auf Basis lokaler Gesetzgebungen in der Berichterstattung berücksichtigt wurden.

Governance

Die Offenlegungsanforderungen der Governance-Säule (*GOV*) sollen ein grundlegendes Verständnis für die Governance-Prozesse in Bezug auf Nachhaltigkeitsthemen vermitteln. Dazu zählen fünf Themenfelder:

Die **Rolle der Verwaltungs-, Management- und Aufsichtsorgane** in Bezug auf Nachhaltigkeitsthemen (*GOV-1*)

Offenzulegen sind zentrale Informationen über die Zusammensetzung dieser Organe, u.a. mit Blick auf Diversität, vorhandene Branchenerfahrungen und der Vertretung von Arbeitnehmenden. Detailliert sollen die Aufgaben und Verantwortlichkeiten der jeweiligen

Organe mit Blick auf Nachhaltigkeitsthemen beschrieben werden. Dies kann in der Praxis durch eine grafische Darstellung eines Organigramms der Nachhaltigkeits-Governancestrukturen unterstützt werden. Neben den Strukturen soll zudem die Expertise der Organe in Bezug auf Nachhaltigkeitsthemen dargestellt werden.

Informationen zu und Bearbeitung von Nachhaltigkeitsthemen durch diese Organe (GOV-2)

Aufbauend auf den Strukturen sind die Prozesse der Nachhaltigkeitsgovernance darzustellen. Dabei ist vor allem relevant, wie oft und in welcher Form die jeweiligen Organe Informationen zu materiellen Nachhaltigkeitsthemen erhalten und welche Themen sie aktiv bearbeitet haben.

Berücksichtigung von Nachhaltigkeitsthemen in Anreizsystemen (GOV-3)

Unternehmen haben zu berichten, wie Anreizsysteme Nachhaltigkeitsthemen berücksichtigen. Genauer müssen dabei Kernmerkmale, wie genutzte Kennzahlen und Ziele sowie der Vergütungsanteil, transparent berichtet werden.

Beschreibung des Due-Dilligence Prozess (GOV-4) sowie Risikomanagement und internes Kontrollsystem der Nachhaltigkeitsberichterstattung (GOV-5)

Sowohl der Due-Dilligence Prozess in Bezug auf Nachhaltigkeitsfragen als auch Details zum Risikomanagement im Bezug die Berichterstattung sind abschließend im Rahmen der Governance-Säule offenzulegen.

Während der Fokus dieser Offenlegungsanforderung

auf den Governance-Prozessen in Bezug auf Nachhaltigkeitsthemen liegt, werden im themenspezifischen Standard G1 *Business Conduct* weitere Offenlegungsanforderung mit Blick auf Corporate Governance und Unternehmensprozesse definiert.

Strategie (SBM-1 – SBM-3) und Auswirkungen, Risiken und Chancen (IRO-1 – IRO-2)

Unter der Säule der Strategie (SBM) hat ein Unternehmen drei inhaltliche Aspekte offenzulegen:

- Seine **Marktstellung**¹, die Elemente seiner **Strategie**, die sich auf Nachhaltigkeitsfragen beziehen, sein(e) **Geschäftsmodell(e)** und **Wertschöpfungskette** (SBM-1).

Dabei müssen Unternehmen Informationen bzgl. ihrer Marktstellung und Strategie offenlegen, die sich auf Nachhaltigkeitsthemen beziehen. Darunter fallen u.a. die angebotenen Produkte oder Dienstleistungen und die für das Unternehmen relevanten Märkte und Kundengruppen.

- Wie **Stakeholder-Interessen** innerhalb der Strategie und des Geschäftsmodells berücksichtigt werden (SBM-2).

Bei der Berichterstattung über Stakeholder müssen Unternehmen offenlegen, wie diese in Bezug auf Unternehmen offenlegen, wie diese in Bezug auf die Nachhaltigkeitsstrategie des Unternehmens eingebunden werden und welcher Stakeholder-Kategorie sie angehören. Zudem müssen sie berichten (falls relevant), wie sie ihre Geschäftsstrategie nach den Interessen oder

¹Relative Marktmacht eines Unternehmens im Vergleich zum Wettbewerb

Ansichten der Stakeholder angepasst haben oder planen dies zu tun. Weiterhin ist offenzulegen, wie bestimmte Funktionen, wie die Verwaltungs-, Aufsichtsrat- und Managementebenen über die Einbindung der Interessen der Stakeholder informiert werden.

- **Wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen** und deren Wechselwirkung mit Strategie und Geschäftsmodell(en) (*SBM-3*).

Die Offenlegungsanforderung SBM-3 ist ein besonders wichtiger Baustein der gesamten Berichterstattungslogik der CSRD. Während in ESRS 1 generisch die Logik der Wesentlichkeitsanalyse beschrieben ist, legt SBM-3 fest, wie genau die Ergebnisse der doppelten Wesentlichkeitsanalyse offengelegt werden müssen. Unternehmen müssen die Auswirkungen, Risiken und Chancen (IRO) der wesentlichen Themen auf die Strategie und Geschäftsmodelle des Unternehmens offenlegen – inklusive der Zeithorizonte, wie das Unternehmen plant diese anzugehen und in wie fern Strategie und Geschäftsmodelle daraufhin angepasst wurden.

In den themenspezifischen Standards sind zusätzliche Anforderungen definiert, wie die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen (IRO) der einzelnen materiellen Themen auf Strategie und Geschäftsmodelle eines Unternehmens zu berichten sind. So sind beispielsweise in ESRS E1 [Climate Change \(Steckbrief 3\)](#) Details geregelt, wie Unternehmen über identifizierte Klimarisiken, wie Stürme, Waldbrände oder Überflutungen sowie transitorische Klimarisiken berichten müssen.

Neben der Darstellung der Ergebnisse der Wesentlichkeitsanalyse in SBM-3 muss auch der **Prozess zur Identifikation und Bewertung** der wesentlichen Themen

offengelegt werden (*IRO-1*).

Dabei müssen Unternehmen folgende Informationen über den Prozess der Identifikation und Bewertung ihrer Wesentlichkeitsanalyse offenlegen:

- Eine Beschreibung der bei den beschriebenen Prozessen angewandten Methoden und Annahmen
- Einen Überblick über den/die Prozess(e) zur Ermittlung, Bewertung und Priorisierung der potenziellen und tatsächlichen Auswirkungen des Unternehmens auf Mensch und Umwelt, gestützt auf den Due-Diligence Prozess(e) für Nachhaltigkeit
- Einen Überblick über den/die Prozess(e), der/die zur Identifizierung, Bewertung und Priorisierung von nachhaltigkeitsbezogenen Risiken und Chancen führen, die finanzielle Auswirkungen haben oder haben können
- Eine Beschreibung der Organisation und des Entscheidungsfindungsprozesses sowie der damit verbundenen internen Kontrollverfahren
- Wie die Auswirkungen und Risiken in den Gesamtrisikomanagementprozess des Unternehmens, und die Chancen in den Gesamtmanagementprozess des Unternehmens integriert sind
- Die Veränderungen der Prozesse im Vergleich zu den vorherigen Berichtszeiträumen, einschließlich wann sie geändert wurden und auch zukünftig geplante Überarbeitungstermine der Wesentlichkeitsanalyse

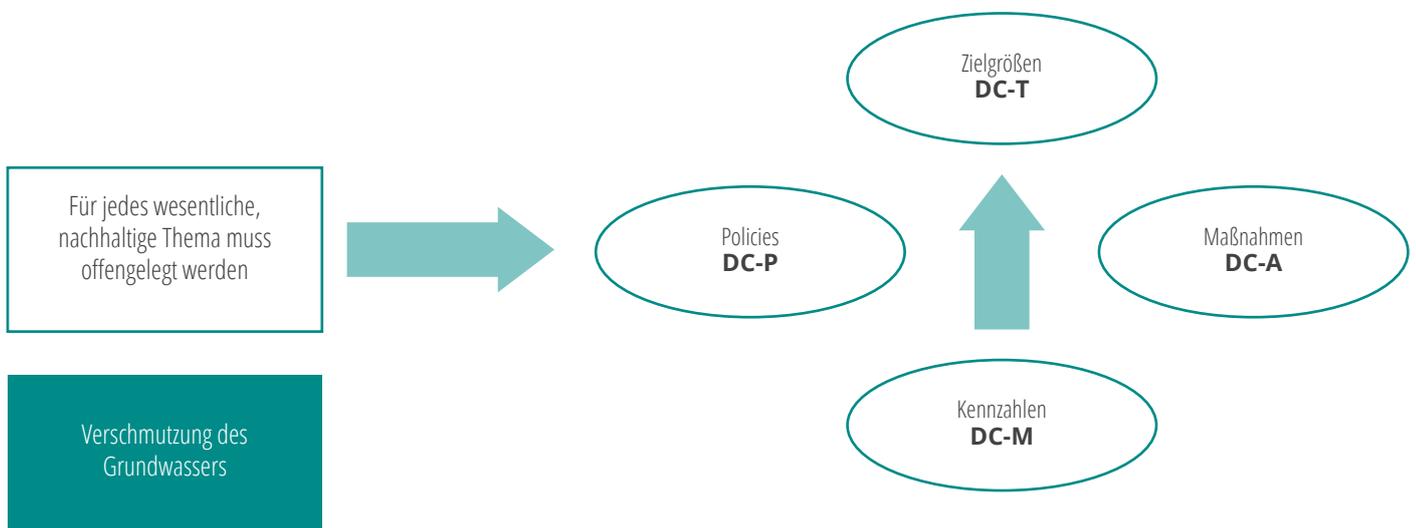
OFFENLEGUNGSANFORDERUNGEN FÜR MATERIELLE THEMEN

Aufbauend auf der Wesentlichkeitsanalyse müssen für jedes wesentliche Thema generische Berichts-anforderungen (*Disclosure Content (DC)*) zu **Policies (DC-P)** und Maßnahmen (**DC-A**) sowie Mess- (**DC-M**) und Zielgrößen (**DC-T**) erfüllt werden. Diese sind im ESRS 2 Standard beschrieben und werden in den themenspezifischen Standards teilweise durch weitere Anforderungen ergänzt. Dies kann anhand eines Beispiels genauer veranschaulicht werden. Unternehmen XY ist ein Stahlproduzent,

und die Verschmutzung des Grundwassers wurde als wesentliches Thema identifiziert. In diesem Fall muss das Unternehmen **Policies**, Maßnahmen, Mess- und Zielgrößen bezüglich des wesentlichen Themas (Ver-

schmutzung des Grundwassers) offenlegen. Dabei muss das Unternehmen XY die generischen Berichts-anforderungen von ESRS 2 beachten und zusätzlich die Anforderungen des themenspezifischen **Standards E2 (Pollution)** und **E3 (Water and marine resources)** in Betracht ziehen. Insgesamt werden dann alle generischen, wie auch themenspezifischen Berichts-anforderungen in einem Bericht konsolidiert offengelegt.

Sind Strategien, Maßnahmen, Kennzahlen oder Ziele zu einzelnen wesentlichen Themen im Unternehmen noch nicht vorhanden, ist dies, ggf. mit einem Zeitplan zur Einführung, offenzulegen.



POLICIES (DC-P)

Folgende Informationen zu den **Policies** der jeweiligen materiellen Themen sollen veröffentlicht werden:

- Zentrale Inhalte der **Policy** und die jeweiligen materiellen Auswirkungen, Risiken und Chancen auf die sie sich bezieht
- Geltungsbereich (Aktivitäten, Wertschöpfungskette, Geografie, und ggfs. betroffene Stakeholdergruppen)
- Höchste Leitungsebene, die für die Umsetzung verantwortlich ist
- Ggf. Verweis auf Standards oder Initiativen zu deren Einhaltung sich das Unternehmen mit der **Policy** verpflichtet
- Ggf. Informationen zur Berücksichtigung von Stakeholderinteressen
- Ggf. Informationen, wie die **Policy** betroffenen Stakeholdern zugänglich gemacht wird

MAßNAHMEN (DC-A)

Die zur Erreichung der **Policies** umgesetzten und geplanten Maßnahmen, sollen u.a. mit folgenden Details offengelegt werden:

- Umfang der Maßnahmen
- Zeitrahmen in dem sie umgesetzt werden sollen
Ggf. wichtigste Maßnahmen inkl. Ergebnisse, um von materiellen Auswirkungen Geschädigte zu unterstützen
- Ggf. Informationen über den Fortschritt von Maßnahmen aus früheren Berichtszeiträumen
- Falls ein Maßnahmenplan erhebliche Betriebskosten oder Investitionsausgaben erfordert, müssen weitere
- Angaben über die benötigten finanziellen Ressourcen veröffentlicht werden

KENNZAHLEN (DC-M)

Für alle materielle Themen soll offengelegt werden, welche Kennzahlen ein Unternehmen nutzt, um die Wirksamkeit seiner Maßnahmen zu überprüfen und seine wesentlichen Nachhaltigkeitsthemen zu verwalten. Dazu gehören sowohl die in den themenspezifischen Standards definierten Kennzahlen, als auch alle weiteren vom Unternehmen für das Thema genutzten Kennzahlen. Besonders betont wird, dass diese Kennzahlen klar und präzise beschrieben werden müssen, um eine übersichtliche und vor allem nachvollziehbare Darstellung zu ermöglichen. Des Weiteren muss das Unternehmen offenlegen, ob, und wenn ja durch wen, die Kennzahlen extern validiert wurden.

ZIELGRÖßEN (DC-T)

Auch für die Offenlegung aller Zielgrößen legt der ESRS 2 Standard eine Vielzahl von Anforderungen fest, die gemeinsam mit den themenspezifischen Anforderungen (z.B. bei Klimazielen Orientierung am Pariser 1,5°C Ziel) betrachtet werden müssen. Zielgrößen sind ein wesentlicher Bestandteil um transparent darzustellen, wie ein Unternehmen die Wirksamkeit seiner Maßnahmen zur Bewältigung wesentlicher Auswirkungen, Risiken und Chancen (IRO) überprüfen möchte. Für ein transparentes Nachhaltigkeitsmanagement ist es besonders wichtig, dass das Unternehmen messbare, zeitgebundene und ergebnisorientierte Zielgrößen festlegt. Diese können Unternehmen dabei helfen ihren Fortschritt einzuordnen und zu messen, wie die vorgenommenen Zielgrößen im Laufe der Zeit erreicht wurden. Der Standard legt zudem fest, dass die Einbindung von Stakeholdern bei der Festlegung von den Zielgrößen offengelegt werden muss. Falls das Unternehmen noch keine Zielgrößen festgelegt hat, muss es offenlegen, wie es plant dies zu tun.

ABSCHLIEßENDE EMPFEHLUNGEN

Unabhängig davon, ab welchem Zeitpunkt ein Unternehmen berichtspflichtig ist, sollte es sich mit den Anforderungen der ESRS rechtzeitig vertraut machen. Das schließt auch kleinere Unternehmen, die erst ab einem späteren Zeitpunkt berichtspflichtig werden, nicht aus. Wichtig ist, dass die Nachhaltigkeitsberichterstattung in Zusammenarbeit mit allen Prozessverantwortlichen im Unternehmen geschieht, damit Daten optimal erfasst und kontinuierlich verbessert werden können. Unabhängig davon, ob Unternehmen gerade erst beginnen oder weiter fortgeschritten sind, können Zeit und Ressourcen gespart werden, indem ein erfahrener Partner hinzugezogen wird, welcher bei der Entwicklung einer CSRD konformen ESG Strategie und Berichterstattung unterstützt.

WEITERFÜHRENDE INFORMATIONEN

[Hier](#) können Sie auf den Standard zugreifen.

Außerdem hat die EFRAG [Erklärvideos](#) zu den einzelnen Standards veröffentlicht, die Ihnen einen besseren Einblick in die Thematik ermöglichen.

WEITERE PUBLIKATIONEN UND VERANSTALTUNGEN

In Folge ist zu allen bereits bestehenden Entwürfen der themenübergreifenden, sowie den themenspezifischen Kernstandards der Bereiche Umweltziele, Sozialstandards und Governance die Veröffentlichung von Steckbriefen, sowie Webinaren geplant.

Für einen **einfacheren Einstieg** der Unternehmen in das **Thema der Nachhaltigkeitsberichterstattung** nach CSRD erarbeiten **adelphi und DFGE** neben diesem Steckbrief, **neun weitere Steckbriefe** zu den einzelnen Berichtsstandards (ESRS). Ab dem zweiten Steckbrief zum Thema doppelte Wesentlichkeitsanalyse werden zu dem **kurze Webinare mit Referent:innen aus der Praxis** durchgeführt. Weitere Informationen finden Sie auf unserer Homepage unter: www.csrd-support.de

STANDARD	THEMATISCHE SCHWERPUNKTE	VERÖFFENTLICHUNGSDATUM
ESRS E5	Standard zu Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft	07/2023
ESRS E4	Standard zu Biodiversität und Ökosysteme	09/2023
ESRS E3	Standard zu Wasser -und Meeresressourcen	10/2023
ESRS S2, S3, S4	Standard zu Achtung der Menschenrechte & Arbeitsbedingungen in der Lieferkette, Schutz der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens betroffenen Gemeinschaften, Schutz & Sicherheit der Konsumenten und Endverbraucher	10/2023
ESRS G1	Standard zu Business Conduct	11/2023
AUSBLICK	Wrap-Up & News	12/2023

KONTAKT

adelphi consult GmbH
Alina, Ulmer, Senior Manager

Phone

+49 (30) 89 000 68 - 488

Email

ulmer@adelphi.de



Website

www.adelphi.de

05

Disclaimer:

adelphi: Die Analysen, Ergebnissen und Empfehlungen in diesem Werk geben die Meinung der Autoren wieder. Die Inhalte dieses Werks werden von adelphi unter den Bedingungen der Lizenz Creative Commons Attribution-NoDerivatives 4.0 International bereitgestellt. Sie dürfen die lizenzierten Inhalte unter der Angabe „© adelphi, CC-BYND 4.0“ reproduzieren und teilen. Bilder, Fotos und Grafiken sind nicht von dieser Lizenz abgedeckt. In Zweifelsfällen kontaktieren Sie bitte adelphi, bevor sie Inhalte dieses Werks nutzen.