

SUSTY

DER KLEEBERG SUSTAINABILITY NEWSLETTER

01	02	03	04
05	06	07	08
09	10	11	12

2024

Inhalt

ESRS

ESRS E5 Ressourcennutzung und
Kreislaufwirtschaft

IAASB

Grundlagen der Prüfung von
Nachhaltigkeitsberichten nach
ISSA 5000

ESRS

Stakeholder-Kategorien: Unterscheidung
von „betroffenen Interessenträgern“ und
„Nutzern von
Nachhaltigkeitserklärungen“

ESRS

Interne und externe Aktivitäten in der
Wertschöpfungskette

ESRS E5 Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft

Die fortschreitende Erschöpfung natürlicher Ressourcen gehört zu den größten Herausforderungen unserer Zeit. Vor diesem Hintergrund gewinnt die **Kreislaufwirtschaft** zunehmend an Bedeutung, insbesondere im Kontext der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Im Gegensatz zur linearen Wirtschaft, die nach dem Prinzip „Produzieren, Nutzen, Wegwerfen“ funktioniert, bietet die Kreislaufwirtschaft eine nachhaltigere Alternative. Sie basiert auf den „**9 R**“: Refuse (Vermeiden), Rethink (Überdenken), Reduce (Reduzieren), Reuse (Wiederverwenden), Repair (Reparieren), Refurbish (Aufbereiten), Remanufacture (Wiederherstellen), Repurpose (Umfunktionieren), Recycle (Wiederverwerten). Diese Prinzipien bieten Unternehmen einen strukturierten Ansatz, um den Ressourcenverbrauch zu senken und Abfall zu minimieren. Der zentrale Gedanke ist es, Rohstoffe mehrfach zu nutzen und den Kreislauf zu schließen, um Abfälle zu vermeiden. Nicht nur in den **Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung**, sondern auch in der **EU-Taxonomie** ist die Kreislaufwirtschaft als eines der sechs Umweltziele fest verankert.

Die Rolle des ESRS E5 in der Kreislaufwirtschaft:

Im Rahmen der **European Sustainability Reporting Standards (ESRS)** nimmt der Standard **E5** eine Schlüsselrolle ein, wenn es um Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft geht. Unternehmen werden aufgefordert, detailliert über ihre Ressourcennutzung und die Kreislauffähigkeit ihrer Geschäftsmodelle zu berichten. Der Standard ist in drei Hauptbereiche gegliedert:

Strategien zur Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft (E5-1): Beschreibung der Maßnahmen zur Identifizierung, Bewertung und Steuerung wesentlicher Risiken und Chancen (IRO) einschließlich der Reduktion von Primärrohstoffen und Nutzung recycelter sowie erneuerbarer Ressourcen.

Maßnahmen und Mittel zur Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft (E5-2): Offenlegung der Maßnahmen zur Steigerung der Ressourceneffizienz, Förderung von zirkulärem Design und nachhaltigem Abfallmanagement sowie Bereitstellung der dafür nötigen Mittel.

Parameter und Ziele zur Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft (E5-3 bis E5-6): Festlegung von Zielen und Kennzahlen (KPI) zur Reduzierung des Materialeinsatzes, Steigerung des Recyclings und zum Management von Abfällen. Berichterstattung über finanzielle Risiken und Auswirkungen der Ressourcennutzung.

Die Anforderungen der Kreislaufwirtschaft bringen für viele Unternehmen erhebliche Herausforderungen mit sich. Um die umfassenden Berichtspflichten zu erfüllen, ist eine enge Integration der Nachhaltigkeitsstrategie in alle Geschäftsprozesse erforderlich. Besonders Unternehmen mit komplexen Lieferketten könnten Schwierigkeiten haben, die notwendige Transparenz zu gewährleisten und die geforderten Daten bereitzustellen.

Link: [ESRS E5 Delegierter Rechtsakt](#)



Grundlagen der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten nach ISSA 5000

Um die Qualität und Glaubwürdigkeit von Informationen sicherzustellen, ist eine inhaltliche Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung von großer Bedeutung. Die Vorgaben der CSRD beinhalten deswegen eine Pflicht zur Prüfung der Nachhaltigkeitsinformationen.

Der Standard **ISSA 5000 „General Requirements for Sustainability Assurance Engagements“** legt allgemeine Anforderungen und Prinzipien für die Durchführung solcher Prüfungen fest und ist dabei **Framework-neutral**, d.h. der Standard kann auf jegliche Nachhaltigkeitsdaten angewendet werden – unabhängig vom verwendeten Rahmenwerk. Es ist davon auszugehen, dass dieser internationale Standard, der vom IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) entwickelt wurde, von der EU zu dem einheitlich für alle Mitgliedstaaten relevanten europäischen Standard zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten erklärt werden wird.

Hauptziele und Inhalte einer Prüfung

- Erreichen einer **begrenzten (limited assurance)** oder **hinreichenden Sicherheit (reasonable assurance)** darüber, dass die Nachhaltigkeitsinformationen frei von wesentlichen Fehlern sind.
- Schriftliche **Berichterstattung** über die Grundlagen der im Rahmen der Prüfung gezogenen Schlussfolgerungen sowie Vermittlung relevanter Zusatzinformationen gemäß den Vorgaben des ISSA 5000.
- Vollständige Dokumentation der Prüfungsschritte, sodass eine fachkundige Person den Prüfungsprozess nachvollziehen kann.

Ethische Anforderungen und Unabhängigkeitsanforderungen bei einer Prüfung
Die Prüfungsvorgaben bestimmen, dass die Prüfenden die **ethischen Anforderungen sowie die Unabhängigkeitsanforderungen** des International Code of Ethics for Professional Accountants des International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) einhalten. Zudem unterliegen die Prüfenden den Anforderungen des **ISQM 1** (International Standard on Quality Management) oder gleichwertigen Standards. Zur Leitung des Prüfungsteams und Überwachung des Prüfungsteams muss ein sog. **„Engagement Leader“** bestimmt werden.

Wichtige Prüfungsanforderungen

- geeignete **Kriterien** zur Bewertung der Nachhaltigkeitsinformationen
- ausreichend **Belege**, um fundierte Prüfungsaussagen treffen zu können
- für eine risikobasierte Prüfung angemessenes **Verständnis** der relevanten Nachhaltigkeitsthemen und -prozesse

Am 20.09.2024 wurde ISSA 5000 vom IAASB inhaltlich verabschiedet. Derzeit wird der Standardtext noch finalisiert; anschließend erfolgt eine Genehmigung durch das Public Interest Oversight Board (PIOB). Es wird erwartet, dass der finale Standard bis zum Ende des Jahres 2024 offiziell veröffentlicht werden wird.

Link: [IAASB approves ISSA 5000](#)



Stakeholder-Kategorien: Unterscheidung von „betroffenen Interessenträgern“ und „Nutzern von Nachhaltigkeitserklärungen“

Im Rahmen der **Wesentlichkeitsanalyse** und des **Due-Diligence-Prozesses** (= Prozess zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten) ist die Konsultation von Stakeholdern von zentraler Bedeutung, um unterschiedliche Sichtweisen in Bezug auf verschiedene Nachhaltigkeitsaspekte berücksichtigen zu können. Insbesondere auch zum Verständnis der Auswirkungen, die die Geschäftstätigkeit eines berichtenden Unternehmens auf Mensch und Umwelt hat, ist ein solcher **Dialog mit relevanten Stakeholdern** unerlässlich. Nur so kann eine transparente und die Erwartungen der Informationsadressaten erfüllende Nachhaltigkeitsberichterstattung erreicht werden.

Stakeholder bzw. Interessenträger sind gemäß Anhang II der ESRS (Glossar) „Personen oder Gruppen, die das Unternehmen beeinflussen oder von ihm beeinflusst werden können“. Dabei wird zwischen zwei Hauptgruppen unterschieden:

- „**Betroffene Interessenträger**“ sind Einzelpersonen oder Gruppen, die durch direkte oder indirekte Geschäftsbeziehungen entlang der Wertschöpfungskette positiv oder negativ betroffen sind. Laut ESRS 1 AR.6 fallen unter die betroffenen Interessenträger bspw. Arbeitskräfte des Unternehmens, Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette, Endnutzer und Verbraucher, betroffene Gemeinschaften und Lieferanten.
- „**Nutzer von Nachhaltigkeitserklärungen**“ setzen sich aus den **Hauptnutzern** der Finanzberichterstattung zusammen, wie z.B. Kreditgeber, Gläubiger, Investoren oder Versicherungsunternehmen. Zudem bestehen

auch **weitere Nutzer**, die ein allgemeines Interesse an den Nachhaltigkeitserklärungen haben, darunter z.B. Geschäftspartner, Wissenschaftler, Regierungen und Behörden, NGO oder Gewerkschaften.

Da ein direkter Austausch mit der **Natur** nicht möglich ist, wird sie als sog. „**stiller Interessenträger**“ betrachtet. Unternehmen müssen wissenschaftliche Daten und Quellen berücksichtigen, um im Rahmen der doppelten Wesentlichkeitsanalyse die Auswirkungen ihrer Aktivitäten auf die Natur angemessen zu bewerten.

Verschiedene Interessengruppen sind **in unterschiedlichem Maße** von den Aktivitäten eines Unternehmens **betroffen**. Daher ist es entscheidend, dass alle wesentlich betroffenen Interessenträger identifiziert und berücksichtigt werden. Dabei ist von Bedeutung, die maßgeblichen Beteiligten, auch als „Key Stakeholder“ bezeichnet, zu erkennen. Dazu zählen auch solche Stakeholder, die von den Aktivitäten des Unternehmens nur indirekt beeinflusst werden.

Die Einbindung der Stakeholder in die Wesentlichkeitsanalyse ist nicht nur notwendig, sondern trägt entscheidend dazu bei, **unterschiedliche Perspektiven zu berücksichtigen**. Dies ermöglicht es Unternehmen, ihre Geschäftsbeziehungen und wirtschaftlichen Aktivitäten umfassend zu reflektieren und nachhaltige Entscheidungen zu treffen.

Link: [ESRS Delegierter Rechtsakt](#)



Interne und externe Aktivitäten in der Wertschöpfungskette

Die European Sustainability Reporting Standards (ESRS) verlangen von Unternehmen eine umfassende **Analyse ihrer Wertschöpfungskette**, um sowohl interne als auch externe Aktivitäten zu identifizieren. Diese Analyse ist entscheidend für die Nachhaltigkeitsberichterstattung, da zahlreiche Risiken und Chancen nicht nur aus den eigenen Geschäftsprozessen, sondern auch aus den vor- und nachgelagerten Aktivitäten entlang der Wertschöpfungskette hervorgehen.

Eine **Wertschöpfungskette** gemäß ESRS umfasst alle Aktivitäten, Ressourcen und Beziehungen, die ein Unternehmen von der Konzeption bis zur Lieferung, dem Verbrauch und der Entsorgung seiner Produkte oder Dienstleistungen benötigt. Dazu zählen sowohl **vorgelagerte** Aktivitäten wie bspw. die Rohstoffgewinnung und Zulieferung als auch **nachgelagerte** Aktivitäten wie z.B. der Vertrieb, die Nutzung durch den Kunden und das Lebensende des Produkts.

Schritte zur Identifikation interner und externer Aktivitäten:

- **Transparenz** schaffen: Unternehmen müssen zunächst einen klaren Überblick über ihre **eigenen, d.h. die internen Aktivitäten** einerseits sowie die Aktivitäten ihrer Lieferanten, Kunden und Partner entlang der Wertschöpfungskette (**externe Aktivitäten**) andererseits gewinnen. Dazu gehören Informationen über zentrale Akteure, deren geografische Standorte, Sektoren und die spezifischen Aktivitäten, die sie durchführen.

- **Abgrenzung** der Aktivitäten: Eine klare Unterscheidung zwischen internen und externen Aktivitäten ist entscheidend. **Interne Aktivitäten** beziehen sich auf Prozesse, die das Unternehmen direkt steuert (z.B. Produktion, Logistik oder Verwaltung), während **externe Aktivitäten** die Partner und Dienstleister umfassen, die in den vor- und nachgelagerten Stufen der Wertschöpfungskette tätig sind.
- **Priorisierung** anhand von Risiken und Chancen: Eine **risikobasierte** Priorisierung hilft Unternehmen, sich auf die Aktivitäten zu konzentrieren, die potenzielle oder tatsächliche Auswirkungen auf Umwelt, Gesellschaft oder das Unternehmen selbst haben. Diese Priorisierung basiert auf der **Wesentlichkeitsbewertung** und ermöglicht es, wesentliche Nachhaltigkeitsthemen für die Berichterstattung herauszufiltern.

Idealerweise sollten Unternehmen **Primärdaten** verwenden, die direkt von den Akteuren der Wertschöpfungskette erhoben wurden. Wenn Primärdaten nicht verfügbar sind, können auch Schätzwerte herangezogen werden, die auf sektorspezifischen Daten oder anderen Näherungswerten basieren. In diesem Fall ist es wichtig, die Schätzungen transparent zu dokumentieren und den Grad der erreichten Genauigkeit offenzulegen.

Link: [EFRAG-Leitfaden zur Wertschöpfungskette](#)



Literatur & Veranstaltungen

Literatur

Zwirner/Boecker

Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den europäischen Vorgaben, Regierungsentwurf zur Umsetzung der CSRD in Deutschland: Inhalte und Änderungen zum Referentenentwurf, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (BC), 9/2024, S. 419-425

Zwirner/Boecker

RegE zur CSRD-Umsetzung in Deutschland, Aktueller Stand nach dem Regierungsentwurf vom 24.7.2024 sowie Änderungen im Vergleich zum Referentenentwurf vom 22.3.2024, NWB Nachhaltigkeit und Reporting (NaRp), 09/2024, S. 8-18

Zwirner/Boecker

Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den europäischen Vorgaben, Referentenentwurf zur Umsetzung der CSRD in Deutschland, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (BC), 5/2024, S. 216-221

Zwirner/Boecker

Ausgestaltung und Prüfung des internen Kontrollsystems zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts (IDW Praxishinweis 4/2023 mit Bezug zu IDW PS 982), Der Betrieb (DB), 19/2024, S. 1155-1156

Zwirner/Boecker

CSRD-Umsetzung in Deutschland, Referentenentwurf vom 22.3.2024 zur Umsetzung der „neuen“ Nachhaltigkeitsberichterstattung in Deutschland, NWB Nachhaltigkeit und Reporting (NaRp), 05/2024, S. 8-20

Zwirner/Boecker


Einzelfragen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nach ESRS - Entwurf einer IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100), Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ), 04/2024, S.149-152

Veranstaltungen

Termin	Thema
05.11.2024	Brennpunkte Bilanzierung, Bewertung, Berichterstattung
13.11.2024 - 14.11.2024	Nachhaltigkeit Basismodul (UFW e.V.)
15.11.2024 – 16.11.2024	Nachhaltigkeit Vertiefungsmodul (UFW e.V.)
19.11.2024	Praxis der Offenlegung von Jahresabschlüssen

Für Mandanten und Interessierte:

Besuchen Sie uns gerne auf www.kleeberg-nachhaltigkeit.de oder kontaktieren Sie uns direkt unter kleeberg.nachhaltigkeit@crowe-kleeberg.de.



The flyer features a green and white design with a globe and leaves. Text includes: 'Der nachhaltige Beitrag zum Business: Kleeberg Sustainability', 'Sustainability Services bei Kleeberg', and 'ERFOLG IN DIE ZUKUNFT FÜHREN'.



Sprechen Sie uns jederzeit gerne zu diesen oder weiteren Themen an!

Weitere Informationen unter:
www.kleeberg-nachhaltigkeit.de
www.kleeberg.de

Hier finden Sie Aktuelles zur Nachhaltigkeit:



Hier finden Sie die aktuellen Publikationen zur Nachhaltigkeit:



Dr. Kleeberg & Partner GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Member Crowe Global

München

www.kleeberg.de

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Rechtsstand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die Informationen in dieser Publikation ersetzen auch keinesfalls die individuelle Prüfung des Einzelfalls. Wir übernehmen keine Gewähr für Gestaltungen, die ohne unsere individuelle Beratung umgesetzt werden.

© 10/2024. Herausgeber dieses Druckwerks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Druckwerk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z.B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photomechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Druckwerk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.

Tax

Audit

Advisory

Legal

IT Audit

Valuation

Sustainability

FAAS