



Nachhaltigkeit und Nachhaltigkeitsberichterstattung – Extreme Relevanz auch für den Mittelstand

Eine Studie von Grant Thornton und der HHL Leipzig Graduate School of Management

Mit der am 05.01.2023 in Kraft getretenen Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) wird die Nachhaltigkeitsberichterstattung und -prüfung auch für Unternehmen des Mittelstandes verpflichtend. Zum Thema Nachhaltigkeit und Nachhaltigkeitsberichterstattung wurde eine Unternehmensumfrage durchgeführt. Der Beitrag zeigt auf, worin die größten Herausforderungen liegen und wie der Wirtschaftsprüfer bestmöglich unterstützen kann.

Text — Prof. Dr. Henning Zülch, Dr. Claudia Schrimpf-Döriges, Anne Schneider, Christoph Kayser, Toni W. Thun

Nachhaltigkeit ist nicht nur gesellschaftspolitisch das Thema der Stunde, sondern auch für Unternehmen von hoher Relevanz, und zwar nicht nur für Großunternehmen, sondern auch für zahlreiche Unternehmen des deutschen Mittelstandes. Dabei werden sich die Unternehmen auch mit den neuen europäischen Regularien in der Nachhaltigkeitsberichterstattung auseinandersetzen müssen. Denn die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) wird zusammen mit der EU-Taxonomie-Verordnung die jährliche Unternehmensberichterstattung massiv verändern.

Transparenz zu den Themen Environmental, Social und Governance (ESG) verlangen auch Stakeholder wie Mitarbeiter, Kunden, Investoren, Banken und andere Anspruchsgruppen. ESG-Investments sind unter den Investoren

längst Normalität, Covenants in Kreditverträgen richten sich nicht mehr nur auf die Einhaltung finanzieller Kennzahlen. Die Sustainable Finance Disclosure Regulation (SFDR) führt zu größeren Dokumentationspflichten in puncto Nachhaltigkeit bei finanzierenden Banken.

Mit der CSRD, die am 05.01.2023 im Amtsblatt der EU veröffentlicht wurde und damit in Kraft trat, wird die Nachhaltigkeitsberichterstattung in Europa grundlegend reformiert. Die europäischen Mitgliedstaaten haben bis spätestens Juli 2024 Zeit, die Richtlinie in nationales Recht zu überführen. Zu den größten Neuerungen zählen zum einen die verpflichtende Verortung des Nachhaltigkeitsberichtes in den Lagebericht (separater Abschnitt) sowie dessen Prüfung, zunächst mit einer begrenzten Prüfungssicherheit.

Inhaltlich sieht die CSRD eine stufenweise Anwendung der neuen Berichtsanforderungen vor. Ab dem Geschäftsjahr 2024 (Berichtsjahr 2025) müssen zunächst alle Unternehmen, die bisher durch das CSR-RUG zur Abgabe einer nichtfinanziellen Erklärung verpflichtet sind, die Neuerungen der CSRD anwenden. In einem zweiten Schritt müssen ab dem Geschäftsjahr 2025 (Berichtsjahr 2026) alle großen Unternehmen (Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften), d.h. Unternehmen mit mehr als 250 Mitarbeitern, unter Wegfall des Kapitalmarktkriteriums den Anforderungen der CSRD nachkommen. Schließlich müssen sämtliche kapitalmarktorientierte kleine und mittlere Unternehmen (KMU) ab dem Geschäftsjahr 2026 (Berichtsjahr 2027) die CSRD anwenden. Letzteren ermöglicht allerdings eine sogenannte Opt-Out Regelung einen zweijährigen Übergangszeitraum, so dass diese Unternehmen erst ab 2028 verpflichtend berichten müssen. Spätestens für Geschäftsjahre ab 2028 (Berichtsjahr 2029) werden dann auch Nicht-EU-Unternehmen, die in der EU ein Tochterunternehmen oder eine Betriebsstätte unterhalten sowie einen Nettoumsatz in der EU von mehr als 150 Mio. EUR erzielen, zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet.

Nachhaltigkeit kommt mit der CSRD damit auch im europäischen und deutschen Mittelstand an. Damit müssen Geschäftsmodelle, Strategien, Ziele, Maßnahmen und Kennzahlen künftig stärker auf Nachhaltigkeitsaspekte ausgerichtet werden. Wie aber sieht der aktuelle Stand des Umgangs mit Nachhaltigkeitsthemen sowie der Nachhaltigkeitsberichterstattung im deutschen Mittelstand in dieser fordernden Situation aus?

Zu diesen Themen hat Grant Thornton mit dem Lehrstuhl für Accounting und Auditing der HHL Leipzig Graduate School of Management eine Unternehmensumfrage durchgeführt. Die Ergebnisse sprechen für sich: Nachhaltigkeit ist im Mittelstand angekommen, für die Umsetzung benötigen die Unternehmen allerdings konkreten Unterstützungsbedarf. Welche Hürden bestehen und wie der Unterstützungsbedarf konkret ausgestaltet sein soll, zeigt der vorliegende Beitrag.

Studienaufbau und Methodik

Zur Zielgruppe der Umfrage gehörten insbesondere Unternehmen des deutschen Mittelstandes. Für die Kontaktierung der Unternehmen wurden verschiedene Kanäle im Grant Thornton Netzwerk und der HHL Leipzig Graduate School of Management genutzt. Der Umfragezeitraum erstreckte sich vom 1. April bis zum 31. August 2022. Für die Umfrage wurden 24 Fragen zu vier Themengebieten konzipiert. Die Datenerhebung sowie Auswertung der Fragebögen erfolgte anhand des

Tools „LamaPoll“. Vor der Auswertung der Daten erfolgte ein intensiver Cleaning-Prozess von unvollständigen Fragebögen. Die Rücklaufquote umfasst insgesamt 106 verwertbare Fragebögen. Die Auswertung erfolgte mithilfe deskriptiver Statistik anhand der Unterteilung der Beantwortungen in die folgenden drei Gruppen:

- Unternehmen, welche bereits zur Anwendung des CSR-RUG verpflichtet sind, daher eine sog. nichtfinanzielle Erklärung bzw. einen nichtfinanziellen Bericht (im Folgenden nichtfinanzielle Erklärung) erstellen und die CSRD erstmalig im Jahr 2024 anwenden müssen
- Unternehmen, welche die CSRD erstmalig im Jahr 2025 anwenden müssen (im Folgenden Mittelstandsunternehmen)
- Unternehmen, welche die CSRD erstmalig im Jahr 2026 anwenden müssen (im Folgenden KMUs)



Nachhaltigkeit ist im Mittelstand angekommen, für die Umsetzung benötigen die Unternehmen allerdings konkreten Unterstützungsbedarf.

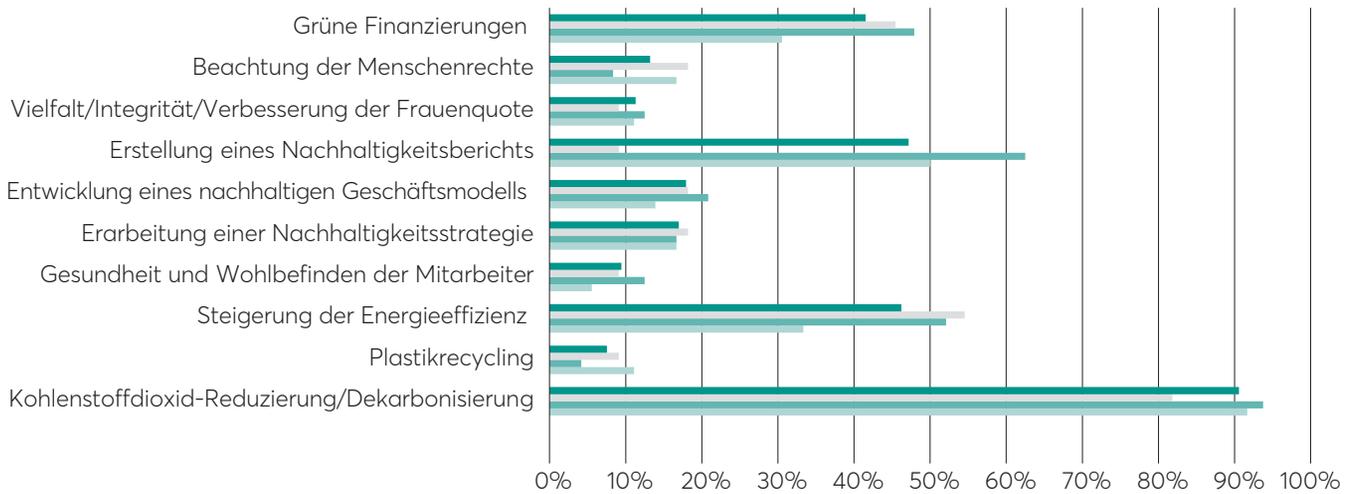
Ergebnisse und Diskussion

Priorität von Nachhaltigkeit in den Unternehmen

Über 60 % aller ausgewerteten Unternehmen gaben an, dass Nachhaltigkeit für sie eine hohe Priorität besitzt. Insbesondere bisher zur Abgabe einer nichtfinanziellen Erklärung verpflichtete Unternehmen liegen hier erwartungsgemäß an der Spitze. Aber auch bereits ca. 70 % der Mittelstandsunternehmen erklärten, dass Nachhaltigkeit für sie eine hohe Priorität hat. Das Ergebnis zeigt, dass die Sensibilität gegenüber Nachhaltigkeitsbelangen in allen analysierten Unternehmensgruppen angekommen ist.

Das wesentlichste Nachhaltigkeitsziel aller befragten Unternehmen besteht in der Reduzierung von Kohlenstoffdioxid (CO₂). Auch über 90 % der

Abbildung 1: Wesentliche Nachhaltigkeitsziele der befragten Unternehmen



- Gesamt
- Unternehmen, die unter das CSR-RUG fallen
- Unternehmen, die ab dem Geschäftsjahr 2025 unter die Anwendung der CSRD fallen
- Unternehmen, die ab dem Geschäftsjahr 2026 unter die Anwendung der CSRD fallen

Mittelstandsunternehmen verfolgen dieses Ziel (siehe Abbildung 1). Damit genießen – auch im Sinne des Zieles der Klimaneutralität bis 2045 respektive 2050 – Klimaschutz und Anpassung an den Klimawandel in deutschen Unternehmen oberste Priorität.

Bereits 60 % der Mittelstandsunternehmen sowie ca. 50 % der KMUs streben die Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts an. Weitere Nachhaltigkeitsziele sind die Steigerung der Energieeffizienz sowie grüne Finanzierungen. Dagegen stellen Plastikrecycling, Beachtung von Menschenrechten und Gesundheit und Wohlbefinden der Mitarbeiter eher nachgelagerte Nachhaltigkeitsziele für die befragten Unternehmen dar.

Erkenntnisse zur Nachhaltigkeitsberichterstattung

Sowohl über 70 % der Mittelstandsunternehmen als auch über 90 % der KMUs erstellen bisher keine nichtfinanzielle Erklärung oder einen weitergefassten Nachhaltigkeitsbericht. Dieses Ergebnis zeigt, dass viele Unternehmen in Deutschland künftig vor der Herausforderung stehen, Nachhaltigkeit erstmalig in ihren jährlichen Berichterstattungsprozess zu integrieren. Damit betreten viele Unternehmen mit der Offenlegung von Nachhaltigkeitsinformationen absolutes Neuland. Hinzu kommt, dass ein Großteil der befragten Unternehmen, die derzeit bereits

über Nachhaltigkeit berichten, bislang kein Rahmenwerk für ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung verwendet. Darunter befinden sich auch diejenigen Unternehmen, für die eine nichtfinanzielle Erklärung bereits verpflichtend ist.

Unter den befragten Unternehmen, die ein Rahmenwerk anwenden, sind insbesondere die Global Reporting Initiative (GRI) sowie der Deutsche Nachhaltigkeitskodex (DNK) verbreitet. Dagegen haben weitere international anerkannte Rahmenwerke, wie bspw. dasjenige des Sustainability Accounting Standards Board (SASB) oder der Taskforce for Climate-related Disclosure (TCFD), im deutschen Mittelstand eine eher untergeordnete Bedeutung (siehe Abbildung 2). Unternehmen, die bereits nach GRI berichten, werden es bei der Transformation auf die künftig verpflichtend anzuwendenden ESRS (European Sustainability Reporting Standards) etwas einfacher haben, da diese in Teilen auf den GRI basieren. Da die ESRS aber auch Angaben auf Basis der oben genannten weiteren internationalen Rahmenwerke enthalten, haben deutsche Unternehmen hier allerdings deutlichen Aufholbedarf.

Die Mehrheit der befragten Unternehmen lässt ihre Nachhaltigkeitsinformationen noch nicht prüfen. Darunter befinden sich auch 70 % der Unternehmen, die bereits unter das CSR-RUG fallen. Aufgrund der mit der CSRD einherge-

Abbildung 2: Verwendung von Rahmenwerken zur Nachhaltigkeitsberichterstattung



henden Prüfungspflicht von Nachhaltigkeitsinformationen wird sich dieses Bild bald drastisch ändern. Ein Anstieg der Glaubwürdigkeit der Nachhaltigkeitsinformationen wird mit der Prüfungspflicht verbunden sein.

Herausforderungen für Berichterstattung und Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen

Die Transformation der Nachhaltigkeitsberichterstattung – die nach CSRD zwingende Verortung im Lagebericht, die steigenden inhaltlichen Anforderungen sowie die verpflichtende Prüfung und Lesbarkeit nach dem European Single Electronic Format (ESEF) – wird den Mittelstand vor erhebliche Herausforderungen stellen.

Mittelstandsunternehmen haben zudem einen Aufholbedarf im Bereich der Implementierung einer Wesentlichkeitsanalyse sowie in der Einbeziehung von ihren Stakeholdern. Dies hängt naturgemäß damit zusammen, dass sie mit diesen Themen bislang wenig Berührungspunkte hatten. Daher ist die Verankerung von Nachhaltigkeitsaspekten in deren Risikomanagementsystemen sowie in ihrer Risikostrategie noch nicht gegeben.

Nur 65 % der Mittelstandsunternehmen und über 90 % der KMUs sind bisher nicht mit dem Begriff der sog. doppelten Wesentlichkeit vertraut. Auch weist die Mehrheit der befragten Unternehmen

einen Rückstand in den Zielvereinbarungen des Managements im Hinblick auf Nachhaltigkeitsaspekte auf. Dies gilt auch für bislang zur Nachhaltigkeitsberichterstattungsverpflichtete Unternehmen, von denen 40 % Nachhaltigkeit derzeit nicht in ihre Management-Zielvereinbarungen integrieren.

Darüber hinaus verfügt die Mehrzahl der befragten Unternehmen bislang nicht über standardisierten Prozesse zur Erhebung nichtfinanzieller Informationen – dies gaben auch über 30 % der bereits berichtspflichtigen Unternehmen an. Auch der Einbindungsgrad der Finanzbuchhaltung in die prozessuale Struktur der Nachhaltigkeitsberichterstattung weist Lücken auf, wie Abbildung 3 zeigt.

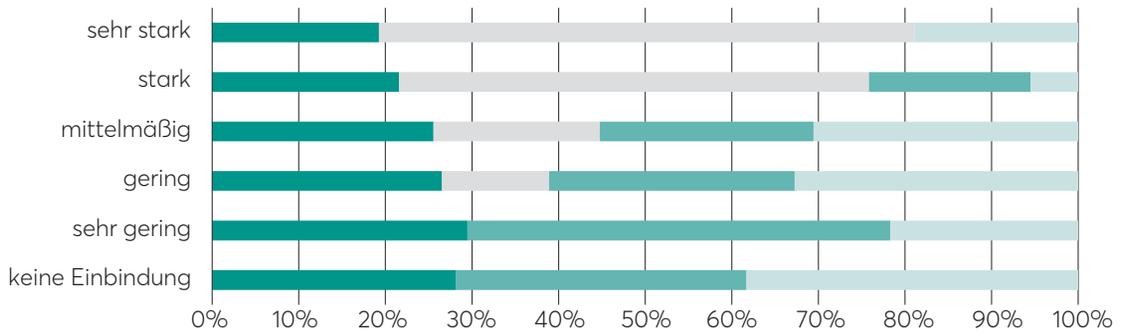


Die Transformation der Nachhaltigkeitsberichterstattung wird den Mittelstand vor erhebliche Herausforderungen stellen.



Prof. Dr. Henning Zülch
 Prof. Dr. Henning Zülch ist Inhaber des Lehrstuhls für Rechnungswesen, Wirtschaftsprüfung und Controlling an der HHL – Leipzig Graduate School of Management und Mitglied des Herausgeberkreises der ESGZ.

Abbildung 3: Einbindungsgrad der Finanzabteilung in die Nachhaltigkeitsberichterstattung



- Gesamt
- Unternehmen, die unter das CSR-RUG fallen
- Unternehmen, die ab dem Geschäftsjahr 2025 unter die Anwendung der CSRD fallen
- Unternehmen, die ab dem Geschäftsjahr 2026 unter die Anwendung der CSRD fallen



Dr. Claudia Schrimpf-Dörjes, WP/StB
 Dr. Claudia Schrimpf-Dörjes leitet bei Grant Thornton im Geschäftsbereich Audit & Assurance die Service Line ESG. Sie ist Mitglied des IDW-Arbeitskreises CSR Reporting sowie des Sustainability Standards Solutions Steering Committee und des Center of Excellence bei Grant Thornton International Ltd.

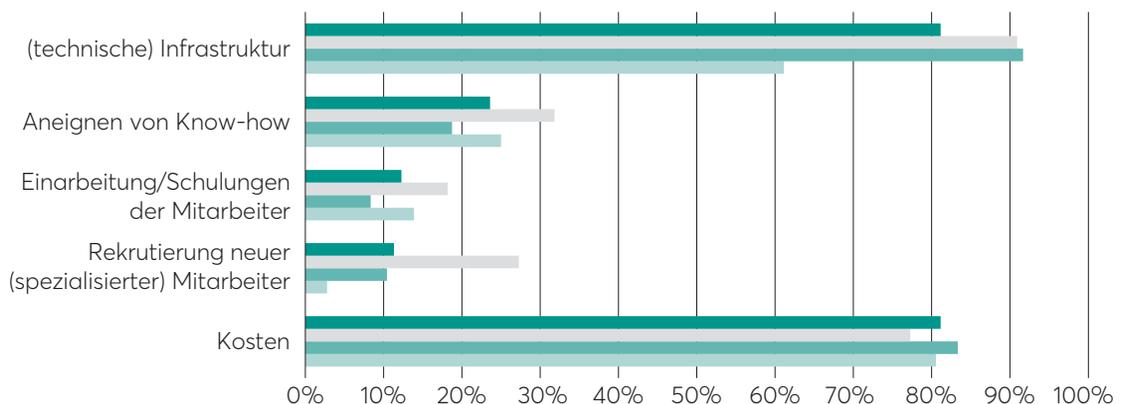
Mit den Anforderungen der von der EU als Klassifizierungssystem aufgestellte Taxonomie-VO sind selbst berichtspflichtige Unternehmen nur mittelmäßig vertraut; für Mittelstandsunternehmen bedeuten die Regelungen der Taxonomie-VO sogar noch Neuland. Da die Taxonomie-VO über die Berichtspflicht (CSR-RUG bzw. CSRD) für Unternehmen direkt anwendbar ist, ist auf breiter Ebene Aufholbedarf notwendig.

Mit den Inhalten der CSRD sind alle befragten Unternehmen dagegen deutlich besser vertraut. Knapp 70 % der Unternehmen, die derzeit eine nichtfinanzielle Erklärung erstellen, aber auch

ca. 70 % der Mittelstandsunternehmen haben sich bereits mit der CSRD auseinandergesetzt und geben einen mittelmäßigen bis guten Vertrautheitsgrad an.

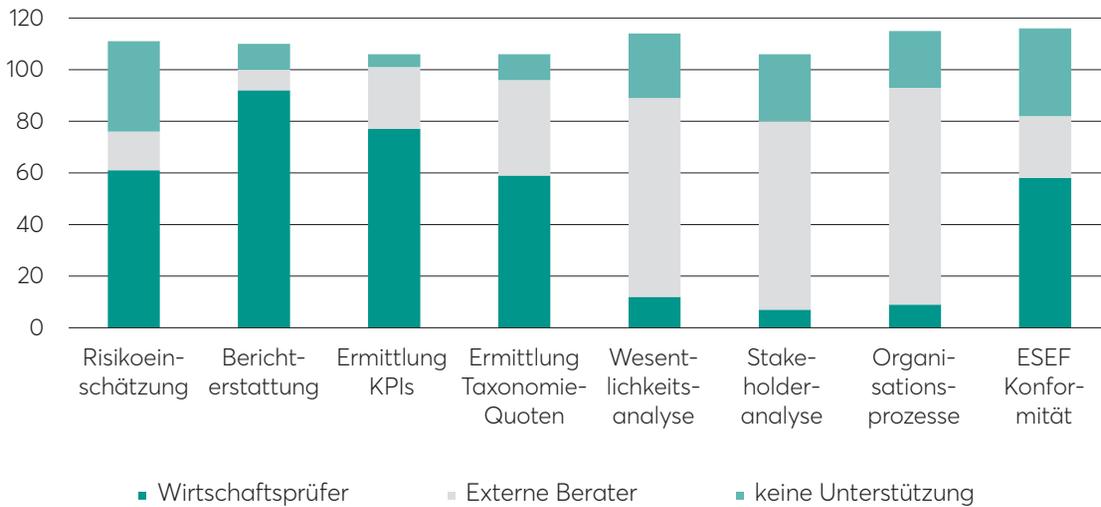
Herausfordernd wird die Umsetzung der CSRD für alle Unternehmen (91 % derzeitiger Berichterstatter und 92 % der Mittelstandsunternehmen, siehe Abbildung 4) insbesondere hinsichtlich der technischen Infrastruktur. Dabei stehen für die Unternehmen aller Gruppen (ca. 80 %) die Kosten im Vordergrund. Die Einarbeitung von Mitarbeitern und die Rekrutierung von ESG-Spezialisten steht dagegen nicht im Fokus.

Abbildung 4: Herausforderungen für die Umsetzung der CSRD aus Sicht der Unternehmen



- Gesamt
- Unternehmen, die unter das CSR-RUG fallen
- Unternehmen, die ab dem Geschäftsjahr 2025 unter die Anwendung der CSRD fallen
- Unternehmen, die ab dem Geschäftsjahr 2026 unter die Anwendung der CSRD fallen

Abbildung 5: Unterstützungsbedarf durch den Wirtschaftsprüfer und Berater



Unterstützungsbedarf durch Wirtschaftsprüfer

Unternehmen sollten bei der Implementierung ihrer Nachhaltigkeitsberichterstattung auf Wirtschaftsprüfer und externe Berater zurückgreifen. Schließlich werden sie auf das Know-how dieser Berufsgruppen angewiesen sein.



In Zukunft wird eine integrierte Berichterstattung, bestehend aus finanziellen und nichtfinanziellen Angaben, seitens der Unternehmens-Stakeholder erwartet und gefordert.

In den Bereichen Wesentlichkeitsanalyse, Stakeholder-Analyse und Aufbau von Organisationsprozessen sehen die Unternehmen die Unterstützung eher bei externen Beratern. Indes wird deutlich, dass sich die befragten Unternehmen bei der Ermittlung von Nachhaltigkeits-Kennzahlen, der EU-Taxonomie-Quoten, Berichterstattungsthemen und bezüglich der ESEF-Konformität Unterstützung durch einen Wirtschaftsprüfer wünschen. Die Ergebnisse zeigen damit, dass der Wirtschaftsprüfer im Bereich Nachhaltigkeit vorwiegend in Compliance-Themen eine große, unterstützende Rolle spielt (siehe Abbildung 5).

Zusammenfassung und Ausblick

Die vorliegende Studie zeigt, dass Nachhaltigkeit zwar bei der Mehrheit der befragten Unternehmen eine hohe Priorität hat, jedoch bislang kein integraler Bestandteil ihrer Organisationsstruktur ist. In Zukunft wird eine integrierte Berichterstattung, bestehend aus finanziellen und nichtfinanziellen Angaben, seitens der Unternehmens-Stakeholder erwartet und gefordert. Unternehmen müssen dazu verstehen, wer ihre konkreten Anspruchsgruppen sind und sich mit ihren Bedürfnissen auseinandersetzen. Nur so kann die Vollständigkeit der Nachhaltigkeitsberichterstattung gewährleistet werden.

Erforderlich ist ein integratives Nachhaltigkeitsverständnis, mitunter eine Anpassung des Geschäftsmodells auf nachhaltige Aspekte sowie die Implementierung einer Nachhaltigkeitsstrategie. Aus der Strategie sind Maßnahmen und Ziele abzuleiten sowie klare Verantwortlichkeiten im Hinblick auf Nachhaltigkeitsbelange festzulegen. Ebenso sind standardisierte Prozesse unter Einbindung der Finanzabteilung zu implementieren – ähnlich derer der finanziellen Berichterstattung. Nachhaltigkeit ist als Managementaufgabe auf der Vorstandsebene zu verankern.

Demzufolge müssen sich Unternehmen frühzeitig mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung auseinandersetzen, idealerweise schon vorbereitend im Geschäftsjahr 2023. Hierbei sollten die Unternehmen auf ihre Wirtschaftsprüfer zugehen, die sie bei der Implementierung beratend unterstützen oder die die zukünftigen Nachhaltigkeitsberichte prüfen werden. ■



Anne Schneider, M.A.
Anne Schneider ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Rechnungswesen, Wirtschaftsprüfung und Controlling an der HHL – Leipzig Graduate School of Management und arbeitet als Assistent im Bereich Audit & Assurance bei Grant Thornton.



Christoph Kayser, M.Sc.
Christoph Kayser ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Rechnungswesen, Wirtschaftsprüfung und Controlling an der HHL – Leipzig Graduate School of Management und arbeitet als Assistant Manager im Bereich Financial Advisory bei Grant Thornton.



Toni W. Thun
Toni W. Thun ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Rechnungswesen, Wirtschaftsprüfung und Controlling an der HHL – Leipzig Graduate School of Management und promoviert zum Thema Nachhaltigkeitsmanagement und -berichterstattung.