

DRSC Briefing Paper: Sektorspezifische Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung

Überblick zur aktuellen Entwicklung – Stand 14. April 2023

Hohe Dynamik bei der Entwicklung sektorspezifischer ESRS

Im November 2022 hat die *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) einen [ersten Satz](#) von zwölf Entwürfen sektoragnostischer *European Sustainability Reporting Standards* (ESRS) zur ganzen Bandbreite von ESG-Themen an die Europäische Kommission übergeben, die diese im Juni 2023 als delegierte Rechtsakte erlassen wird. Nach Maßgabe der *Corporate Sustainability Reporting Directive* ([CSRD](#)) ist darüber hinaus die Entwicklung sektorspezifischer Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung vorgesehen. Infolgedessen hat EFRAG unmittelbar nach der Übergabe des ersten Satzes bereits begonnene Arbeiten zu sektorspezifischen ESRS intensiviert.

Die sektorspezifischen ESRS bauen inhaltlich auf den sektoragnostischen ESRS auf und sollen deren umfangreiche Berichtspflichten um sektorspezifische Angaben ergänzen. Damit soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass die Risiken und Auswirkungen im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten für einige Sektoren höher einzuschätzen sind als für andere bzw. für die Sektoren jeweils unterschiedliche ESG-Themen adressiert werden müssen. Es ist vorgesehen, über mehrere Jahreszyklen für insgesamt fast vierzig Sektoren sektorspezifische ESRS zu erarbeiten – wobei auch eine gemeinsame Behandlung mehrerer Sektoren möglich ist – und anschließend an die Europäische Kommission zu übergeben.

Erste Arbeitspapiere zu den vier Sektoren *Mining, Quarrying and Coal; Oil and Gas;*

Agriculture, Farming and Fishing; sowie *Road Transport* wurden in den vergangenen Wochen in den EFRAG-Gremien diskutiert. Die bisher behandelten sektorspezifischen ESRS bauen, abgesehen von dem Standard zu *Road Transport*, auf den sektorbezogenen Standardsetzungsaktivitäten der *Global Reporting Initiative* (GRI) auf. Die Entwürfe für diese Sektoren sollten zunächst bereits im zweiten Quartal 2023 öffentlich konsultiert werden.

Dieser Zeitplan hat sich aufgrund der, am 21. März 2023 in einer [Rede](#) von EU-Kommissarin Mairead McGuinness kommunizierten, geänderten Prioritätensetzung der Europäischen Kommission zugunsten von zunächst zu erarbeitenden Implementierungshilfen für den ersten Satz der ESRS verschoben. Am 15. März 2023 hatte EU-Kommissionspräsidentin Ursula von der Leyen bereits in ihrer [Rede](#) im Europäischen Parlament gefordert, die Berichtspflichten europäischer Unternehmen um 25 Prozent zu reduzieren. Die Konsultation der ersten vier Entwürfe sektorspezifischer ESRS könnte deshalb erst im zweiten Halbjahr 2023 erfolgen. Die Übergabe an die Europäische Kommission, die ursprünglich für November 2023 geplant war, wird sich voraussichtlich auf 2024 verschieben. Diese Verschiebung ermöglicht es Stakeholdern, sich noch vertieft mit den vorgelegten Arbeitspapieren zu befassen und diese auf ggf. notwendige Anpassungen hin zu analysieren bzw. sich im Hinblick auf die spätere Anwendung mit den zu erwartenden Inhalten zu befassen.

Voraussichtlich knapp vierzig Sektoren definiert

Die Sektoreinteilung erfolgt in einem gesonderten Standard, [ESRS SEC 1](#), der gemeinsam mit den genannten vier sektorspezifischen ESRS öffentlich konsultiert werden soll. Die Einteilung der Sektoren basiert auf einer Aggregation von Wirtschaftsaktivitäten, wie sie im europäischen Klassifikationssystem NACE vorrangig für volkswirtschaftliche Statistikzwecke vorgenommen wird. Das NACE-System ist auch Startpunkt für die grüne [EU-Taxonomie](#), gemäß derer Unternehmen, die zur Abgabe einer nicht-finanziellen Erklärung verpflichtet sind, bereits Quoten zu ökolo-

gisch nachhaltigen Umsatzerlösen, Investitions- und Betriebsausgaben berichten müssen.

Es ist derzeit noch unklar, wie viele Sektoren für Zwecke der ESRS abschließend definiert werden. Bei den ersten vier Entwürfen sektorspezifischer Standards wurden bereits Nachjustierungen vorgenommen, z.B. Zusammenlegungen bei den Sektoren *Mining, Quarrying and Coal* sowie *Oil and Gas*. Gegenwärtig werden in der bekannten Fassung von ESRS SEC 1 Tz. 17 folgende Sektoren abgegrenzt:

Agriculture, Farming and Fishing	<i>Health Care and Services</i>	<i>Medical Instruments</i>	<i>Real Estate and Services</i>
<i>Forestry</i>	<i>Accommodations</i>	<i>Metal Processing</i>	<i>Sales and Trade</i>
<i>Construction and Engineering</i>	<i>Food and Beverage Services</i>	<i>Motor Vehicles</i>	<i>Education</i>
<i>Power Production and Energy Utilities</i>	<i>Construction Materials</i>	<i>Paper and Wood Products</i>	<i>Marketing</i>
<i>Water and Waste Services</i>	<i>Chemicals</i>	<i>Pharma and Biotechnology</i>	<i>Professional Services</i>
<i>Gaming</i>	<i>Constructions and Furnishing</i>	<i>Sporting Equipment and Toys</i>	<i>Information Technology</i>
<i>Recreation and Leisure</i>	<i>Defence</i>	<i>Textiles, Accessories, Footwear and Jewelleries</i>	<i>Media and Communication</i>
<i>Capital Markets</i>	<i>Electronics and Electrical Equipment</i>	<i>Tobacco</i>	<i>Other Transportation</i>
<i>Credit Institutions</i>	<i>Food and Beverages</i>	<i>Mining, Quarrying and Coal</i>	<i>Road Transport</i>
<i>Insurance</i>	<i>Machinery and Equipment</i>	<i>Oil and Gas</i>	

Mehrere sektorspezifische ESRS können gleichzeitig anzuwenden sein

Der Anwendungsbereich einzelner sektorspezifischer Standards ergibt sich grundsätzlich bereits aus dem ersten Satz der ESRS. Gemäß den Vorgaben des sektorübergreifenden [ESRS 2](#) ist die Anwendung aus finanzieller Sicht an die Überschreitung einer Zehn-Prozent-Grenze gemessen an den Außenumsatzerlösen des berichtenden Unternehmens geknüpft. Demnach können rechnerisch bereits aufgrund dieses Kriteriums bis zu neun sektorspezifische ESRS anzuwenden sein.

Allerdings ist auch bei der Sektorzuordnung der Grundsatz der doppelten Wesentlichkeit und damit zusätzlich die *Impact*-Perspektive zu berücksichtigen. Sofern in einem Sektor wesentliche Auswirkungen der Aktivitäten des Unternehmens zu verzeichnen sind, wäre daher zusätzlich auch der entsprechende sektorspezifische ESRS anzuwenden (z.B. bei Mining-Aktivitäten eines Unternehmens, das nach weiteren Veredelungsprozessen vorrangig Chemieprodukte verkauft). Konkret wer-



den in ESRS 2 Tz. 38 i.V.m. AR 12 folgende zwei Kriterien für die individuelle Sektorzuordnung genannt:

a) ob Umsatzerlöse von mehr als zehn Prozent der Umsatzerlöse aller Aktivitäten erzielt werden, bzw.

b) ob die Aktivitäten mit wesentlichen tatsächlichen Auswirkungen oder wesentlichen, potenziell negativen Auswirkungen verbunden sind.

Öffentliche Konsultation beginnt voraussichtlich noch in 2023

Ungeachtet des geänderten Zeitplans wurden die genannten vier sektorspezifischen ESRS bis vor Kurzem in den EFRAG-Gremien diskutiert. Entsprechende Vorarbeiten begannen bereits im Sommer 2022. In der Folge wurde über das EFRAG-Sekretariat durch sog. *Writing Teams* und sektorbezogene Workshops die Erarbeitung von Arbeitspapieren (*Working Papers*) vorangetrieben. Es zeichnet sich ab, dass die auf den Arbeitspapieren basierenden Konsultationsentwürfe (*Exposure Drafts*) der vier sektorspezifischen ESRS im zweiten Halbjahr 2023 mit Fristen von 120 Tagen öffentlich konsultiert werden. Die Konsultationsphase könnte damit Ende 2023 bzw. Anfang 2024 abgeschlossen sein. Ein konkreter Zeitplan seitens EFRAG liegt derzeit noch nicht vor. Die gegenwärtig abzusehende Ar-

beitsplanung lässt sich untenstehender Tabelle entnehmen.

EFRAG wird die Konsultationsergebnisse in seinen Fachgremien, SR Board und SR TEG, diskutieren und könnte die finalen Entwürfe zu den sektorspezifischen ESRS voraussichtlich im November 2024 an die Europäische Kommission übergeben, welche diese nach eigener Evaluation und ggf. zusätzlicher öffentlicher Konsultation als delegierte Rechtsakte erlassen wird.

Im Anschluss daran ist bereits ein weiterer Satz sektorspezifischer ESRS zur Ausarbeitung vorgesehen. Dieser umfasst weitere Sektoren mit besonders hohen Nachhaltigkeitsrisiken bzw. -auswirkungen, voraussichtlich u.a. *Motor Vehicles; Textiles, Accessories, Footwear and Jewelleries; sowie Food and Beverages*.

Voraussichtlich zweites Halbjahr 2023	<ul style="list-style-type: none"> • Beginn der Konsultation • Veröffentlichung von ESRS SEC 1 als <i>Exposure Draft</i> • Veröffentlichung der sektorspezifischen ESRS zu <i>Mining, Quarrying and Coal; Oil and Gas; Agriculture, Farming and Fishing; sowie Road Transport als Exposure Draft</i>
Voraussichtlich Ende 2023 bzw. Anfang 2024	<ul style="list-style-type: none"> • Ende der Konsultation • Auswertung der Stellungnahmen • Überarbeitung
Voraussichtlich November 2024	<ul style="list-style-type: none"> • Übergabe als fachliche Empfehlung an die Europäische Kommission
Voraussichtlich Juni 2025	<ul style="list-style-type: none"> • Erlass als delegierte Rechtsakte durch die Europäische Kommission

Parallele Internationalisierung der SASB-Standards

Auch wenn EFRAG derzeit im Wesentlichen auf die sektorbezogenen Standardsetzungsaktivitäten der GRI aufbaut, stellt sich die Frage nach der zukünftigen Bedeutung der Sektorstandards des *Sustainability Accounting Standards Boards* (SASB). Der ursprünglich US-amerikanische SASB ist im Juni 2022 als Organisation in der *IFRS Foundation* aufgegangen, womit die Verantwortung für die weitere Überarbeitung der SASB-Standards auf den *International Sustainability Standards Board* (ISSB) übergegangen ist. Dies gilt unabhängig davon, dass diese Standards keine *IFRS Sustainability Disclosure Standards* (IFRS SDS) darstellen und bspw. nicht verpflichtend anzuwenden sind, um Nachhaltigkeitsberichte im Einklang mit den IFRS SDS zu erstellen. Allerdings sind klimarelevante Angaben aus diesen Branchenstandards bereits im IFRS S2 *Climate-related Disclosures* aufgenommen (Appendix B). Mit der Verabschiedung des IFRS S2 (noch in 2023) werden diese branchenbezogenen Anforderungen für Unternehmen verpflichtend, die nach IFRS SDS berichten.

Für die übrigen Anforderungen der SASB-Standards hat der ISSB im März 2023 den Prozess zur eng abgegrenzten Überarbeitung dieser Standards diskutiert, um die ca. 200 Referenzen zu *Key Performance Indicators* aus dem bisherigen US-Umfeld zu internationalisieren. Ein erster Konsultationsentwurf, der die Methodik zur Überarbeitung der SASB-Standards zum Gegenstand hat (*Exposure Draft Methodology*), soll bereits im Mai 2023 veröffentlicht werden. Derzeitigen Überlegungen zufolge

sollen Verweise auf US-amerikanische Referenzen bspw., sofern möglich, durch Verweise auf internationale Rahmenwerke und/oder Definitionen ersetzt werden.

Das weitere Vorgehen wird auch im Agenda-Papier des ISSB vom 16. März erläutert. Danach sollen die Arbeiten zur Internationalisierung der SASB-Standards bis Ende 2023 abgeschlossen sein. Zuvor sollen im Nachgang zur Konsultation zum *Exposure Draft Methodology* die vorgeschlagenen, internationalisierten SASB-Standards für einen sog. *Fatal Flaw Review* veröffentlicht werden. Ziel ist es, dass die SASB-Standards zum Zeitpunkt der Erstanwendung von IFRS S1 verfügbar sind und den IFRS SDS-anwendenden Unternehmen als Orientierung und Referenz für bislang in den IFRS SDS nicht adressierte Nachhaltigkeitsthemen dienen können. Dies gilt unabhängig davon, dass sich der ISSB im April für eine Erleichterung beim Übergang auf die IFRS-Nachhaltigkeitsberichterstattung ausgesprochen hat. Demnach können Unternehmen im Jahr der IFRS SDS-Erstanwendung zunächst nur gem. IFRS S2 berichten. IFRS S1 wäre somit erst im Folgejahr verpflichtend anzuwenden. Der Erstanwendungszeitpunkt, 1. Januar 2024, ändert sich dadurch nicht.

Angesichts dieses engen Zeitplans werden die – grundsätzlich ebenfalls als erforderliche angesehenen – inhaltlichen Überarbeitungen derzeit nicht diskutiert. Solche weiteren Überarbeitungsschritte wird der ISSB zu gegebener Zeit evaluieren, initiieren und im Rahmen des *Due Process* mit der Öffentlichkeit diskutieren.

DRSC-Aktivitäten zu sektorspezifischen Standards



Noch im Dezember 2022 hatte der Fachausschuss Nachhaltigkeitsberichterstattung eine erste [Stellungnahme](#) mit grundsätzlichen Empfehlungen zur Entwicklung von sektorspezifischen ESRS an EFRAG und die Europäische Kommission übersandt. Dabei wurde insbesondere der ergänzende sowie strikt branchenbezogene Charakter der sektorspezifischen ESRS betont. Auch wurde eine Sektorabgren-

zung gefordert, die sich daran orientiert, wie Unternehmen und ihre Rechnungslegungssysteme organisieren.

Im ersten Quartal 2023 hat das DRSC zu den *Working Papers* der sektorspezifischen ESRS Diskussionsrunden mit Branchenexperten organisiert. Diese sollen während der zu erwartenden Konsultationsphase intensiviert werden. Die Erkenntnisse aus den Diskussionsrunden sollen insbesondere die Meinungsbildung des Fachausschusses Nachhaltigkeitsberichterstattung des DRSC fördern, um die Stellungnahme zu den sektorspezifischen ESRS zu unterstützen.

Über aktuelle Entwicklungen bei den sektorbezogenen Standardsetzungsaktivitäten der EFRAG informiert das DRSC zu gegebener Zeit auf seiner [Projektseite](#) und in einem aktualisierten Briefing Paper.

Ansprechpartner

Georg Lanfermann
Präsident
lanfermann@drsc.de

Dr. Thomas Schmotz
Technical Director
schmotz@drsc.de

Dr. Kati Beiersdorf
Technical Director
beiersdorf@drsc.de

Dr. Denny Kutter
Projektmanager
kutter@drsc.de