

TEXTE

145/2022

Abschlussbericht

Evaluierung und Weiterentwicklung der CSR- Berichterstattung

von:

Dr. Christian Lautermann, Dr. Esther Hoffmann, Dr. Carla Young (Institut für ökologische
Wirtschaftsforschung (IÖW) GmbH, gemeinnützig, Berlin)

Markus Duscha, Walter Kern (Fair Finance Institute, Heidelberg)

Theresa Steyrer, Kaya Feddersen (Arqum GmbH, Berlin)

Herausgeber:

Umweltbundesamt

TEXTE 145/2022

Ressortforschungsplan des Bundesministeriums für
Umwelt, Naturschutz, nukleare Sicherheit und
Verbraucherschutz

Forschungskennzahl 3719 14 102 0
FB000878

Abschlussbericht

Evaluierung und Weiterentwicklung der CSR- Berichterstattung

von

Dr. Christian Lautermann, Dr. Esther Hoffmann, Dr. Carla
Young (Institut für ökologische Wirtschaftsforschung (IÖW)
GmbH, gemeinnützig, Berlin)

Markus Duscha, Walter Kern (Fair Finance Institute,
Heidelberg)

Theresa Steyrer, Kaya Feddersen (Arqum GmbH, Berlin)

Im Auftrag des Umweltbundesamtes

Impressum

Herausgeber

Umweltbundesamt
Wörlitzer Platz 1
06844 Dessau-Roßlau
Tel: +49 340-2103-0
Fax: +49 340-2103-2285
buergerservice@uba.de
Internet: www.umweltbundesamt.de

[f/umweltbundesamt.de](https://www.facebook.com/umweltbundesamt.de)

[t/umweltbundesamt](https://twitter.com/umweltbundesamt)

Durchführung der Studie:

Institut für ökologische Wirtschaftsforschung GmbH, gemeinnützig
Potsdamer Straße 105
10785 Berlin
Land (Bitte nur angeben, wenn nicht Deutschland)

Abschlussdatum:

Januar 2022

Fachbegleitung:

Fachgebiet I 1.4 „Wirtschafts- und sozialwissenschaftliche Umweltfragen, nachhaltiger Konsum
Christoph Töpfer

Publikationen als pdf:

<http://www.umweltbundesamt.de/publikationen>

ISSN 1862-4804

Dessau-Roßlau, Dezember 2022

Die Verantwortung für den Inhalt dieser Veröffentlichung liegt bei den Autorinnen und Autoren.

Kurzbeschreibung: Evaluierung und Weiterentwicklung der CSR-Berichterstattung

Das UBA-Vorhaben „Evaluierung und Weiterentwicklung der CSR-Berichterstattung“ (Forschungskennzahl 3719 14 102 0) ist in dem Zeitraum Juli 2020 bis Januar 2022 vom Institut für ökologische Wirtschaftsforschung in Zusammenarbeit mit der Arqum GmbH und dem Fair Finance Institute durchgeführt worden. Der vorliegende Abschlussbericht baut auf den bereits veröffentlichten Texten des Vorhabens auf, insbesondere der Studie „Klima- und Umweltberichterstattung deutscher Unternehmen – Evaluierung der CSR-Berichtspflicht für die Jahre 2018 und 2019“ (Lautermann et al. 2021a) und dem Policy Paper „Empfehlungen für die Gestaltung von Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung im Rahmen der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)“ (Lautermann et al. 2021b). Er fasst deren Inhalte zusammen und enthält eine Übersicht über die Ziele, Vorgehensweise und wesentlichen Ergebnisse. Dazu zählt zunächst eine systematische Auswertung der bestehenden Studien zur Umsetzung der sog. Corporate Social Responsibility (CSR)-Berichtspflicht in Deutschland. Darauf aufbauend folgt eine Kurzdarstellung der im Rahmen des Vorhabens durchgeführten Vertiefungsstudie zur nichtfinanziellen Berichterstattung kapitalmarktorientierter Unternehmen für die Berichtsjahre 2018 und 2019 mit einem Schwerpunkt auf Umweltbelange. Empirisch beruht die Studie auf einer Primärerhebung nichtfinanzieller Erklärungen bzw. gesonderter nichtfinanzieller Berichte sowie Interviews mit ausgewiesenen Expertinnen und Experten. Der Abschlussbericht umfasst die wesentlichen Inhalte der Studie, ergänzt um einige (methodische) Hintergrundinformationen. Ein weiterer wesentlicher Baustein des Vorhabens war die Erarbeitung von Handlungsempfehlungen zur Weiterentwicklung der CSR-Berichtspflicht, die in Form eines Policy Papers in deutscher und englischer Sprache veröffentlicht worden sind. Schließlich enthält der Abschlussbericht die Dokumentation einer internationalen Fachtagung zu dem Projektthema, die am 18. Dezember 2020 beim Bundesumweltministerium stattgefunden hat. Die Ergebnisse des Vorhabens umfassen zum einen eine empirisch fundierte Bestandsaufnahme der Umsetzung der CSR-Berichtspflicht durch die betroffenen Unternehmen in Deutschland. Dabei werden sowohl Schwächen und Lücken als auch gute Praktiken in der Berichterstattung identifiziert. Zum anderen geben die Projektergebnisse Orientierungen dafür, wie im Zuge der Novellierung der CSR-Berichtspflicht die Ausgestaltung von Berichterstattungsstandards zu einer hochwertigen aussagekräftigen Nachhaltigkeitsberichterstattung beitragen können, die zudem die Anforderungen der Finanzbranche erfüllen.

Abstract: Evaluation and advancement of CSR reporting

The UBA project "Evaluation and advancement of CSR reporting" (research code 3719 14 102 0) was carried out by the Institute for Ecological Economy Research in cooperation with Arqum GmbH and the Fair Finance Institute between July 2020 and January 2022. This final report builds on the previously published texts of the project, in particular the study Lautermann et al. 2021a and the policy paper Lautermann et al. 2021b. It summarizes their contents and contains an overview of the objectives, approach and main results. First, it provides a systematic evaluation of existing studies on the implementation of the European Non-Financial Reporting Directive (NFRD) in Germany. This is followed by a brief description of the in-depth study on the non-financial reporting of capital market-oriented companies for the reporting years 2018 and 2019, with a focus on environmental issues. Empirically, the study is based on a primary survey of non-financial statements or separate non-financial reports as well as interviews with designated experts in the field. The final report covers the main contents of the study, supplemented by methodological background information. A further key component of the project was the development of recommendations for the further development of the non-

financial reporting regulation, which were published in a policy paper in German and English. Finally, this report contains the documentation of an international symposium on CSR reporting, which took place at the Federal Ministry for the Environment on December 18, 2020. The results of the project include, on the one hand, an empirically based stocktaking of the implementation of the non-financial reporting obligations by the companies concerned in Germany. It identifies weaknesses and gaps as well as good practices in reporting. On the other hand, the results provide guidance on how, in the course of the amendment of the NFRD, the design of reporting standards can contribute to high-quality, meaningful sustainability reporting that also meets the requirements of the financial sector.

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis.....	8
Tabellenverzeichnis.....	8
Abkürzungsverzeichnis.....	9
Zusammenfassung.....	10
Summary.....	14
1 Hintergrund und Ziele.....	17
2 Stand der Forschung – Literaturstudie.....	20
3 Vorgehen und Methodik – Vertiefungsstudie und Handlungsempfehlungen.....	22
4 Ergebnisse der Vertiefungsstudie – Berichterstattungspraxis in Deutschland.....	26
5 Handlungsempfehlungen.....	32
5.1 Empfehlungen zur Weiterentwicklung der CSR-Berichtspflicht.....	32
5.2 Empfehlungen an Europäische Berichterstattungsstandards.....	36
6 Quellenverzeichnis.....	38
A Anhang.....	41
A.1 Zusammenfassung der virtuellen Fachtagung „Mit Transparenz zum nachhaltigen Wirtschaften“, 18.12.2020.....	41
A.2 Überblickstabelle – untersuchte Studien zur Umsetzung der nichtfinanziellen Berichtspflicht.....	46
A.3 Erhebungsraster zur Untersuchung der nichtfinanziellen Berichterstattung.....	51

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Ablauf der Untersuchung	23
Abbildung 2:	Unternehmensberichterstattung zu Klima.....	27
Abbildung 3:	Unternehmensberichterstattung zu Umweltthemen	28
Abbildung 4:	Unternehmensberichterstattung zu Lieferketten	30
Abbildung 5:	Publikumsfrage zum Hauptzweck von Nachhaltigkeitsberichterstattung (N=92)	42
Abbildung 6:	Publikumsfrage zur Zufriedenheit mit aktueller nichtfinanzieller Berichterstattung (N=68).....	44
Abbildung 7:	Publikumsfrage zum wichtigsten Änderungsbedarf an der CSR- Richtlinie (N=50)	45

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Übersicht – Experteninterviews nach Akteursgruppen.....	25
--	----

Abkürzungsverzeichnis

BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BMU	Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und nukleare Sicherheit
CO₂	Kohlendioxid
CSR	Corporate Social Responsibility
CSRD	Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen vom 21.4.2021 (Corporate Sustainability Reporting Directive (EU)2021/0104)
CSR-Richtlinie	Richtlinie (EU) 2014/95/EU zur Erweiterung der finanziellen Berichterstattung um nichtfinanzielle und die Diversität betreffende Aspekte
CSR-RUG	CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz
DAX	Deutscher Aktien Index
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EU	Europäische Union
EMAS	Eco-Management and Audit Scheme (Europäisches Gemeinschaftssystem für Umweltmanagement und Umweltbetriebsprüfung)
DNK	Deutscher Nachhaltigkeitskodex
DG FISMA	Generaldirektion Finanzstabilität, Finanzdienstleistungen und Kapitalmarktunion
GRI	Global Reporting Initiative
ILO	International Labour Organization (Internationale Arbeitsorganisation)
IÖW	Institut für ökologische Wirtschaftsforschung
ISO	International Organization for Standardization (Internationale Organisation für Normung)
KMU	Kleine und mittelständische Unternehmen
NFE	Nichtfinanzielle Erklärung
NFB	Nichtfinanzieller Bericht
NGO	Non-governmental organization (Nichtregierungsorganisation)
SBTi	Science Based Targets Initiative
SDG	Sustainable Development Goals der Vereinten Nationen
SFDR	Verordnung (EU) 2019/2088 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. November 2019 über nachhaltigkeitsbezogene Offenlegungspflichten im Finanzdienstleistungssektor (Sustainable Finance Disclosure Regulation)
Taxonomie-Verordnung	Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen
TCFD	Task Force on Climate-related Financial Disclosures
UBA	Umweltbundesamt

Zusammenfassung¹

Zentrale Ergebnisse der Literaturstudie

- ▶ Nur wenige Studien mit einem Fokus auf deutsche Unternehmen haben bislang die Berichterstattung über spezifische Umweltbelange im Detail untersucht. Daher wurden auch weitere Studien mit Fokus auf Europa einbezogen, die zusätzliche Ergebnisse über die Berichterstattung zu Umweltbelangen liefern.
- ▶ Die Studien zeigen: Das Wesentlichkeitsverständnis der Richtlinie (EU) 2014/95/EU zur Erweiterung der finanziellen Berichterstattung um nichtfinanzielle und die Diversität betreffende Aspekte (CSR-Richtlinie) ist eine Herausforderung für berichterstattende Unternehmen. Bei Wesentlichkeitsdefinition, -schwellen und -analysen gibt es Unklarheiten, Überschneidungen mit anderen Berichtsanforderungen und viel Spielraum für Interpretation und Selektion auf Seiten der berichtenden Unternehmen.
- ▶ Die Studien kommen mehrheitlich zu dem Schluss, dass eine aussagekräftige Vergleichbarkeit durch die jetzige Berichterstattung noch nicht gegeben ist. Dies erschwert ihre Nutzung durch Finanzmarktakteure und andere Interessengruppen. Eine Auswahl von Pflichtindikatoren sollte jedoch gut begründet sein und sich aus den Bedarfen von Finanzmarktakteuren sowie der absehbaren Wirkung auf interne Unternehmensprozesse ableiten.
- ▶ Es mangelt mehreren Studien zufolge an spezifischer und kontextualisierter Berichterstattung. Die Empfehlungen der Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) zur Berichterstattung von Klimarisiken werden noch nicht umgesetzt. Nur einzelne Studien gehen explizit auf die Qualität der Umweltberichterstattung ein: Hier zeigt sich, dass vollständigere Angaben zu Zielen, eine nachvollziehbarere Auswahl von Kennzahlen sowie Jahresvergleiche notwendig wären, es aber auch an Kontextinformationen mangelt, die berichtete Kennzahlen sinnhaft einordnen und verständlich machen.

Zentrale Ergebnisse der im Projekt durchgeführten Vertiefungsstudie

- ▶ Klima ist in der Berichterstattung das dominante Umweltthema – es nimmt den größten Umfang in der Umweltberichterstattung ein; dabei wird am meisten über klimabezogene Maßnahmen berichtet, weniger über Indikatoren und Ziele und am wenigsten über eine Klimastrategie.
- ▶ Zu anderen Umweltthemen wie Ressourcen und Material, Biodiversität, Luft, Wasser und Abfall gibt es deutlich weniger Informationen, besonders wenig über die Themen Biodiversität und Luft.
- ▶ Eine Transparenz über Lieferketten wird nur selektiv und uneinheitlich hergestellt; unter den Maßnahmen des Lieferkettenmanagements wird am häufigsten über Lieferantenkodizes berichtet.
- ▶ Faktoren einer guten Berichterstattung – wie Darstellungen zur Wesentlichkeit der ausgewählten Berichtsthemen oder die Angabe von Zeithorizonten – werden nicht in der Breite berücksichtigt.

¹ Diese Zusammenfassung ist eine leicht erweiterte Zusammenstellung der Zusammenfassungen aus den Projektveröffentlichungen Lautermann et al. 2021a und Lautermann et al. 2021b.

- ▶ Die Standardisierung und Vergleichbarkeit der Berichterstattung ist nicht hinreichend im Hinblick auf die Anforderungen der Finanzwelt zur Bewertung der Nachhaltigkeits-Performance der Unternehmen.
- ▶ Geeignete Instrumente wie Umwelt- und Energiemanagementsysteme, eine Verwendung von Rahmenwerken zur Nachhaltigkeitsberichterstattung oder auch die externe Prüfung der Berichterstattung stehen in einem positiven Zusammenhang mit dem Umfang der Berichterstattung und können diese offenbar verbessern.

Zentrale Handlungsempfehlungen für die Weiterentwicklung der Berichtspflicht

1. Umfassende Berichtspflicht zu allen wesentlichen Umweltthemen einfordern
2. Im Risikoverständnis der Corporate Social Responsibility-(CSR)-Berichterstattung vorbehaltlos negative Auswirkungen auf die Umwelt einbeziehen
3. Inside-out-orientiertes Wesentlichkeitsverständnis stärken und methodische Mindeststandards für die Wesentlichkeitsanalyse vorgeben
4. Darstellung der Unternehmensstrategie in Bezug auf Umweltbelange fordern und Strategiebegriff klar definieren
5. Quantifizierung, Fristigkeit und Ambitionsniveau bei der Berichterstattung über Umweltziele einfordern
6. Berichterstattung über die relevanten Umweltmaßnahmen sicherstellen
7. Verbindliche Standards für Leistungsmessung und Darstellung der Ergebnisse in allen Umweltbereichen setzen
8. Zentrale Elemente des Umweltmanagements als verbindliche Systematik für die Berichterstattung über wesentliche Umweltthemen vorgeben
9. Berichtspflichten zu Wertschöpfungsketten mit Hilfe des Sorgfaltspflichtenansatzes konkretisieren
10. Umfassende Berichtsstandards setzen und externe Prüfung verlangen

Zentrale Handlungsempfehlungen für die Gestaltung von Berichtsstandards

1. Empfehlungen zu Anforderungen an die Berichterstattung über Umweltziele, Maßnahmen und Indikatoren

- ▶ Berichterstattung über Ziele:
 - Die Standards sollten Vorgaben zu einer quantifizierten Berichterstattung über Ziele und zu weiteren operativen Anforderungen an die Zielformulierung machen.
 - Die Standards sollten Vorgaben dazu machen, wie über kurz- und mittelfristige Zwischenziele sowie langfristige Ziele zu berichten ist, damit die Nutzer*innen des Berichts nachvollziehen können, welche Fortschritte die Unternehmen bei der Zielerreichung machen.
- ▶ Berichterstattung über Maßnahmen:
 - In den Standards sollten Maßnahmen als Gegenstand der Berichterstattung konzeptionell weiter differenziert und operationalisiert werden, um den unterschiedlichen Arten und Reichweiten von Maßnahmen gerecht zu werden.

- Die Standards sollten verhindern, dass irrelevante oder marginale Maßnahmen Gegenstand der Berichterstattung sind und dazu beitragen, dass (nur) über relevante Maßnahmen in relevanten Größenordnungen berichtet wird.
 - Zur weiteren Operationalisierung der Berichterstattung über Maßnahmen sollte für die Standards eine Systematik für verschiedene Arten von Maßnahmen erarbeitet werden.
- ▶ Berichterstattung über Ergebnisse:
- Die Standards sollten zwei grundsätzliche Darstellungsformen unterscheiden – quantitative Ergebnistabellen und ihre textliche Interpretation und Kommentierung.
 - In den Standards sollten normative Bezugsgrößen für die einzelnen Umweltbereiche vorgegeben werden, um eine aussagekräftige Einordnung von Ergebnissen zu gewährleisten.
 - Die Standards sollten für eine einheitliche und systematische Darstellung im Bericht sorgen – unabhängig von dem zugrundeliegenden Konzept oder Verfahren der verwendeten Leistungsindikatoren.
- ▶ Berichterstattung über Ziele-Maßnahmen-Ergebnisse im Zusammenhang:
- Standards für die Berichterstattung über Ziele, Maßnahmen und Ergebnisse sollten Anforderungen an eine zusammenhängende Darstellung beinhalten.
 - In den Standards sollten die Grundsätze der Systematik, Übersichtlichkeit und Vollständigkeit verankert sein, um die Zusammenhänge zwischen Zielen, Maßnahmen und Ergebnissen leicht erkennbar und nachvollziehbar zu machen.

2. Empfehlungen zu Anforderungen an die Berichterstattung über das Ziel Treibhausgasneutralität

- ▶ Die Standards sollten die Reporting-Anforderungen an dem „Net Zero“-Verständnis der Science Based Targets Initiative (SBTi) ausrichten, um die Berichterstattung über das Ziel Treibhausgasneutralität stärker an globale und europäische Klimaziele anzupassen.
- ▶ Die Standards sollten klarstellen, dass die freiwillige Kompensation von Kohlendioxid-(CO₂-)Emissionen keine Option der Neutralisierung im Zusammenhang mit dem Net Zero Ziel sein sollte.
- ▶ Die Standards sollten regeln, dass Unternehmen berichten, ob sie auf dem Weg sind, das Ziel „Net Zero“ zu erreichen, und, wenn sie dies bejahen, dass sie konkretisierende Angaben machen:
- Angaben zu Strategie und Governance
 - Angaben zum Zielpfad und zu Zwischenzielen
 - Angaben zu den in das Net Zero Ziel einbezogenen Scopes der Emissionen
 - Angaben zu Prozessen und Steuerung
 - Angaben zum Bezug zur Klimawissenschaft
 - Angaben zur Bilanzgrenze der Treibhausgasbilanzierung
 - Angaben zur Rolle von freiwilliger Kompensation und Senken

3. Empfehlungen zur Sicherstellung der Kompatibilität der Berichterstattung zu Umweltthemen mit den Offenlegungsanforderungen der Finanzbranche

- ▶ Die Standards sollten zumindest alle verpflichtenden Indikatoren für Umweltthemen enthalten, die gemäß der sog. Offenlegungsverordnung (Sustainable Finance Disclosure Regulation - SFDR) von der Finanzbranche zu berichten sind.
- ▶ Bei der Entwicklung der Standards zur Berichterstattung sollte sichergestellt sein, dass Konsistenz und Kongruenz zwischen den Anforderungen der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) und SFDR gewährleistet werden, um keine widersprüchlichen Anforderungen oder unnötige Doppelbelastungen bei Umweltberichterstattung und Offenlegungen zu erzeugen.
- ▶ In den Standards sollte geregelt werden, dass zu jedem Umweltthema verpflichtend zu berichten ist, sich die Detailtiefe der Berichterstattung jedoch an der Relevanz der jeweiligen Themen für das Unternehmen bemisst, damit die Ausgewogenheit zwischen Umfang und Relevanz der berichteten Informationen sichergestellt ist.

Summary²

Key findings of the literature study

- ▶ Only a few studies with a focus on German companies have examined reporting on specific environmental issues in detail. Therefore, other studies with a focus on Europe were also included to provide additional results on the reporting of environmental concerns.
- ▶ The studies show that the materiality understanding of Directive (EU) 2014/95/EU on the extension of financial reporting to include non-financial and diversity aspects (Non-financial Reporting Directive – NFRD) is a challenge for reporting companies. There is ambiguity in materiality definitions, thresholds, and analyses, overlap with other reporting requirements, and much room for interpretation and selection on the part of reporting companies.
- ▶ The majority of the studies conclude that meaningful comparability is not yet provided by current reporting practice. This makes it difficult for financial market participants and other stakeholders to use them. However, a selection of mandatory indicators should be well justified and derived from the needs of the financial market as well as the foreseeable impact on internal business processes.
- ▶ There is a lack of specific and contextualized reporting, according to several studies. The recommendations of the Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) on climate risk reporting are not yet implemented. Only a few studies explicitly address the quality of environmental reporting: Here, it becomes apparent that more complete information on target-setting, a more comprehensible selection of key performance indicators, as well as year-on-year comparisons would be necessary, but that there is also a lack of contextual information to meaningfully interpret and comprehend reported indicators.

Key findings of the in-depth study carried out in the project

- ▶ Climate is the dominant environmental topic in reporting - climate-related measures are reported on the most, indicators and targets less, and a climate strategy the least.
- ▶ There is significantly less information on other environmental topics such as resources and materials, water and waste, and particularly little on biodiversity and air.
- ▶ Transparency about supply chains is created only selectively and inconsistently; among supply chain management measures, supplier codes of conduct are most frequently mentioned.
- ▶ Factors of good reporting – such as transparency on the materiality assessment process or the indication of time horizons – are not widely implemented.
- ▶ Standardization and comparability of reporting is not sufficient with regard to the requirements of the financial community for assessing corporate sustainability performance.
- ▶ Environmental and energy management systems, the use of sustainability reporting frameworks and standards and external auditing positively affect the quality and extent of reporting.

² This summary is a slightly expanded compilation of the summaries from the project publications Lautermann et al. 2021a and Lautermann et al. 2021b.

Key recommendations for the advancement of the reporting obligation

1. Demand comprehensive reporting on all significant environmental matters
2. Unconditionally include adverse environmental impacts in the understanding of risk in Corporate Social Responsibility (CSR) reporting
3. Strengthen the inside-out understanding of materiality and set minimum methodological standards for the materiality assessment
4. Require the presentation of the undertaking's strategy in relation to environmental matters and clearly define the term strategy
5. Require quantification, time horizons, and level of ambition in reporting on environmental targets
6. Ensure reporting on relevant environmental measures
7. Set binding standards for performance measurement and presentation of outcomes for all environmental matters
8. Specify key elements of environmental management as a binding system for reporting on environmental matters
9. Specify reporting requirements for value chains based on the due diligence approach
10. Set comprehensive reporting standards and require external verification/assurance

Key recommendations for the design of reporting standards

1. Recommendations on reporting requirements for environmental targets, measures, and indicators

- ▶ Reporting on targets:
 - Standards should require reporting on quantified targets and introduce requirements for target setting.
 - The standards should provide guidance on how to report on short- and medium-term interim targets, as well as long-term targets, so that readers can understand the progress of the undertaking.
- ▶ Reporting on measures:
 - Standards should conceptually differentiate and operationalize the reporting on measures in order to do justice to the different types and scopes that measures can have.
 - The standards should ensure that (only) relevant measures at relevant scale are reported on. Irrelevant measures should not be subject of reporting.
 - To further operationalize the reporting of measures, a systematic approach for different types of measures should be developed for the standards.
- ▶ Reporting on results:
 - The standards should distinguish between two basic forms of presentation: quantitative tables of outcomes and their textual interpretation and commentary.
 - The standards should specify normative reference values for each environmental matter to ensure meaningful interpretation of results.

- The standards should ensure a consistent and systematic presentation in the report – regardless of the underlying concept of the performance indicators used.
- ▶ Reporting objectives-measures-outcomes in context:
 - Standards for reporting targets, measures, and outcomes should include requirements for their coherent presentation.
 - Standards should incorporate the principles of systematicity, clarity, and completeness to make the relationships between targets, measures, and results easily identifiable and understandable.

2. Recommendations on requirements for reporting on the greenhouse gas neutrality target

- ▶ Standards should align reporting requirements with the Science Based Targets Initiative's (SBTi) "Net Zero" understanding to more closely align reporting on greenhouse gas neutrality with global and European climate goals.
- ▶ The standards should clarify that voluntary offsetting of carbon dioxide (CO₂) emissions should not be an option of neutralization in the context of the Net Zero targets.
- ▶ The standards should regulate that undertakings report whether they are on track to achieve Net Zero, and, if yes, that they provide more specific information regarding their:
 - strategy and governance
 - target pathway and interim targets
 - scopes of emissions included in the net zero target
 - processes and controls
 - relation of the target with state-of-the-art climate science
 - greenhouse gas accounting boundaries
 - the role of voluntary offsets and sinks

3. Recommendations to ensure compatibility of environmental reporting with financial industry disclosure requirements

- ▶ At a minimum, the standards should include all mandatory indicators for environmental matters that are required to be reported by the financial industry under the so-called Sustainable Finance Disclosure Regulation (SFDR).
- ▶ The development of reporting standards should ensure consistency and congruence between the requirements of the Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) and SFDR so as not to create conflicting requirements or unnecessary duplication of environmental reporting and disclosures.
- ▶ The standards should stipulate that reporting on each environmental matter is mandatory, but that the level of detail is determined by the relevance of the respective matter to the undertaking, in order to ensure a balance between the extent and relevance of the information reported.

1 Hintergrund und Ziele

Nachhaltigkeitsberichterstattung war für deutsche Unternehmen lange Zeit freiwillig. Durch das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (CSR-RUG) ist sie seit dem Geschäftsjahr 2017 für bestimmte große Unternehmen verpflichtend. Von der CSR-Berichtspflicht betroffen sind laut Gesetz große Unternehmen von öffentlichem Interesse, insbesondere kapitalmarktorientierte Unternehmen, mit mehr als 500 Beschäftigten im Jahresdurchschnitt. Die Berichtspflicht betrifft in Deutschland insgesamt rund 500 Unternehmen, die sich etwa zur Hälfte aus kapitalmarktorientierten Unternehmen und nichtkapitalmarktorientierten Kreditinstituten und Versicherungen zusammensetzen (Deutsches Global Compact Netzwerk & Econsense 2018, IÖW & future 2019). Im Einzelnen verlangt das CSR-RUG von berichtspflichtigen Unternehmen eine kurze Beschreibung des Geschäftsmodells sowie die Offenlegung von Angaben zu den nichtfinanziellen Themenfeldern Umweltbelange, Arbeitnehmerbelange, Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte sowie Bekämpfung von Korruption und Bestechung. Zwar führt das Gesetz zu jedem einzelnen Aspekt beispielhafte Unterthemen an, konkrete inhaltliche Vorgaben oder anderweitige Anforderungen werden jedoch nicht benannt, sodass Umfang, Qualität und Tiefe, mit der die Themen behandelt werden, weitestgehend offenbleiben.

Orientierung und Hilfestellung bei der Umsetzung der Pflichten sollen unter anderem die im Jahr 2017 veröffentlichten rechtlich unverbindlichen „Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen“ (2017/C 215/01) der Europäischen Kommission bieten (vgl. Europäische Kommission 2017), die 2019 um eine Ergänzung zur klimabezogenen Berichterstattung erweitert wurden (Europäische Kommission 2019). Für die Veröffentlichung von Nachhaltigkeits- bzw. nichtfinanziellen Informationen existieren zudem zahlreiche Leitlinien, Leitfäden, Standards und Rahmenwerke (z. B. Rat für Nachhaltige Entwicklung 2020, Global Reporting Initiative 2013 & 2016, International Integrated Reporting Council 2013, UN Global Compact 2012, Verein zur Förderung der Gemeinwohl-Ökonomie 2015, EU EMAS-Verordnung Nr. 1221/2009), die Anforderungen formulieren und Hilfestellung leisten, um die Qualität von Berichten zu erhöhen. Dabei werden von deutschen Unternehmen insbesondere die Standards der Global Reporting Initiative (GRI) und die Kriterien des Deutschen Nachhaltigkeitskodex (DNK) genutzt (vgl. Bayer et al. 2019, Ernst & Young 2018, Deutsches Global Compact Netzwerk & Econsense, IÖW & future 2019, PWC 2018).

Das Gesetz geht auf die CSR-Richtlinie zurück, die im Jahr 2014 verabschiedet wurde. Der Umsetzung in deutsches Recht ging ein breiter Diskussionsprozess voraus. Hierbei gab es auch Vorschläge, den Anwendungsbereich zu erweitern oder konkretere Vorgaben für die Berichtsinhalte festzulegen, die Bundesregierung entschied sich aber für eine Eins-zu-eins-Umsetzung der europäischen Richtlinie. Ob die Berichterstattungspflicht die erwünschten Wirkungen erzielt, ist für politische Akteure, Unternehmen und Stakeholder wie Nichtregierungsorganisationen (NGOs) oder Finanzinvestoren von großem Interesse.

Die Europäische Kommission war angehalten, die Umsetzung und Wirksamkeit zu überprüfen. Die zum Start dieses Projektes vorliegenden Studien zur Umsetzung der CSR-Berichtspflicht in Deutschland bezogen sich fast ausschließlich auf das erste Berichtsjahr und lieferten vor allem quantitative Informationen, z. B. über verwendete Rahmenwerke oder die abgedeckten Belange. Informationen über Qualität und Güte der Berichterstattung waren weniger zu finden, und auch die Rückwirkungen der Berichtspflicht auf die Leistung der Unternehmen waren wenig untersucht. Mit Blick auf Umweltbelange zeigte sich, dass viele Unternehmen bereits dazu berichten – insbesondere zu CO₂-Emissionen und Klimaschutz, Energieeffizienz/-verbrauch und Materialeinsatz, aber beispielsweise weniger zu Biodiversität (s. z. B. Ernst & Young 2018, IÖW & future 2019, Kirchhoff Consult & BDO 2020). Neben einer systematischen Analyse der aktuellen

Daten fehlten genauere Kenntnisse über die Prozesse hinter den angegebenen Konzepten, Ergebnissen und Leistungsindikatoren sowie über deren Qualitäten. Die Wirkungen des CSR-RUG auf die Unternehmen waren eher zurückhaltend bewertet und weiterer Forschungsbedarf angemeldet worden (vgl. Ebinger/Rössel 2019).

Neben der Wirkung auf Berichterstattung und Nachhaltigkeitsleistung in den Unternehmen bildet die CSR-Berichtspflicht bisher eine wichtige Grundlage, um auch umweltrelevante Informationen in Richtung der Finanzmarktakteure zu bringen. Jedoch gaben vorliegende Evaluationen des Jahres 2018 Hinweise, dass die gemäß der CSR-Richtlinie gegebenen Informationen bisher nicht spezifisch genug waren, um hinreichend fundierte Entscheidungen u. a. für Finanzmarktakteure auf dieser Basis zu ermöglichen (vgl. z. B. Alliance for Corporate Transparency 2018). Aus umweltpolitischer Sicht war unklar, inwieweit die Berichtspflicht in ihrer jetzigen Form erreicht, dass Risiken für die Umwelt und Umweltbelange nachvollziehbar aufgezeigt und für Investoren hinreichend vergleichbar werden.

Vor diesem Hintergrund zielte das Forschungsvorhaben im Auftrag des Umweltbundesamtes (UBA) darauf:

- ▶ eine systematische Auswertung der vorhandenen Studien zur Umsetzung der Berichtspflicht in Deutschland vorzunehmen, insbesondere im Hinblick auf die Berichterstattung über Umweltbelange (Kapitel 2)
- ▶ eine Vertiefungsstudie zur Berichterstattung über Umweltbelange für die Berichtsjahre 2018 und 2019 anzufertigen (Kapitel 4)
- ▶ daraus Handlungsempfehlungen zur Weiterentwicklung der CSR-Berichtspflicht abzuleiten (Kapitel 5)
- ▶ eine Internationale Fachtagung durchzuführen, auf der die vorläufigen Ergebnisse des Projektes diskutiert werden (Anhang A.1)

Kurz vor Beginn sowie während der Laufzeit dieses Vorhabens haben sich die Rahmenbedingungen zur Berichterstattung über Nachhaltigkeitsthemen insbesondere auf europäischer Ebene dynamisch entwickelt. Hierzu zählen als wichtigste Schritte u. a.:

- ▶ Inkrafttreten der Verordnung (EU) 2019/2088 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. November 2019 über nachhaltigkeitsbezogene Offenlegungspflichten im Finanzdienstleistungssektor (SFDR) und Veröffentlichung der Entwürfe für technische Regulierungsstandards durch die europäischen Marktaufsichtsbehörden (European Supervisory Authorities 2021).
- ▶ Inkrafttreten der Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen (sog. „Taxonomie-Verordnung“) und eines delegierten Rechtsaktes zu Klimaschutz und Klimaanpassung ((EU) 2021/2139) sowie eines delegierten Rechtsaktes zur Konkretisierung des Artikels 8 der Verordnung ((EU) 2021/2178), der unter anderen die taxonomiebezogenen Berichtspflichten für Unternehmen im Anwendungsbereich der CSR-Richtlinie regelt.

- ▶ Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen vom 21.4.2021 (Corporate Sustainability Reporting Directive (EU)2021/0104 (CSRD)), die unter anderem die Erarbeitung und verbindliche Anwendung einheitlicher europäischer Nachhaltigkeitsberichtsstandards vorsieht.
- ▶ Erarbeitung von Entwürfen für Nachhaltigkeitsberichtsstandards durch die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) im Auftrag der EU-Kommission.

Diese und weitere Entwicklungen hat dieses Forschungsprojekt laufend in die Arbeiten integriert. Insbesondere bei der Formulierung der Handlungsempfehlungen (Kapitel 5) wurde darauf geachtet, dass die ausgesprochenen Empfehlungen zur konkreten Weiterentwicklung und Verbesserung des aktuellen regulatorischen Rahmens beitragen können.

Der vorliegende Abschlussbericht baut auf den bereits veröffentlichten Texten des Vorhabens auf, insbesondere der Studie (Lautermann et al. 2021a) und dem Policy Paper (Lautermann et al. 2021b). Die folgenden Kapitel fassen deren Inhalte zusammen und bieten eine Übersicht über die Vorgehensweise und die wesentlichen Ergebnisse.

2 Stand der Forschung – Literaturstudie

Ziel der Literaturstudie war eine systematische Auswertung der (bis Ende 2020 vorliegenden) Studien zur Umsetzung der nichtfinanziellen Berichtspflicht in Deutschland mit besonderem Augenmerk auf Ergebnissen zur Berichterstattung über Umweltbelange sowie das Ausloten von Wissenslücken und weiterem Forschungsbedarf. Sie fasst die Untersuchungsschwerpunkte, Forschungsansätze, Ergebnisse und Empfehlungen der bisher durchgeführten Studien zur nichtfinanziellen Berichterstattung zusammen und deckt Wissenslücken und weiteren Forschungsbedarf auf. Hierbei wurde der Fokus auf Studien zu deutschen Unternehmen gerichtet, ergänzend wurden ausgewählte Studien mit Fokus auf Europa einbezogen. Im Anhang (A.2) findet sich eine Übersichtstabelle über alle berücksichtigten Studien mit Informationen zur regionalen Ausrichtung der jeweiligen Studie, zum Datensatz, zur Stichprobe und zur analytischen Vorgehensweise.

Folgende übergreifende Fragestellungen lagen der Untersuchung zugrunde:

- ▶ Was sind die Untersuchungsschwerpunkte der Studien, welche Themen werden herausgestellt?
- ▶ Mit welcher Erhebungs- und Analysemethodik sind die Studien vorgegangen?
- ▶ Welche Ergebnisse gibt es spezifisch über die Berichterstattung zu Umweltbelangen?
- ▶ Welche Merkmale (oder Kriterien) guter Berichtspraxis werden in den Studien identifiziert?
- ▶ Welche Empfehlungen zur Umsetzung und Weiterentwicklung der Berichtspflicht werden in den Studien ausgesprochen?

Um diese Fragestellungen zu beantworten, kamen Studien ab dem Jahr 2018, seitdem erste Berichte nach dem CSR-RUG vorlagen, in die Auswahl. Zur Auswahl der relevanten Studien wurden die Veröffentlichungen der einschlägigen Akteure dieses Handlungsfeldes durchgesehen (insbesondere NGOs aus dem Themenfeld Corporate Governance, Wirtschaftsprüfungsunternehmen sowie Forschungseinrichtungen), sowie eine Literaturrecherche durchgeführt. Die Auswahl der Studien wurde durch Empfehlungen von Expert*innen und Autor*innen zentraler Studien ergänzt. Auf Basis einer ersten Durchsicht aller ausgewählten Publikationen wurden Studien zu den Themen kodiert, zu denen sie aussagekräftige und umfangreiche Informationen enthalten. Zur Codierung wurde die Qualitative-Datenanalyse-Software MAXQDA verwendet und thematisch orientierte Codesysteme entwickelt, die den Leitfragen folgen. Im Folgenden werden die Ergebnisse der Auswertung zusammengefasst.

Übergreifend ist festzuhalten, dass nur wenige Studien mit einem Fokus auf deutsche Unternehmen die Berichterstattung über spezifischen Umweltbelange im Detail untersucht haben (Bayer et al. 2019; Kirchhoff Consult AG et al. 2018; Kirchhoff Consult AG und BDO AG 2020; Loew und Braun 2019). Für diesen Untersuchungsschwerpunkt wurden deshalb auch Studien mit Fokus auf Europa einbezogen, da diese zusätzliche Ergebnisse über die Berichterstattung zu Umweltbelangen liefern.

Die untersuchten Studien enthalten zu einigen Fragestellungen klare Erkenntnisse und verdeutlichen, wo bislang Schwächen in der Berichterstattung liegen. So ist das Wesentlichkeitsverständnis der CSR-Richtlinie eine Herausforderung für Berichtersteller. Bei Wesentlichkeitsdefinition, -schwellen, und -analysen gibt es Unklarheiten, Überschneidungen

mit anderen Berichtsanforderungen und viel Spielraum für Interpretation und Selektion auf Seiten der berichtenden Unternehmen. Da die Berichterstattung vom Wesentlichkeitsverständnis abhängt, ist dessen Verbesserung zentral für die Weiterentwicklung der Richtlinie. Die untersuchten Studien empfehlen aber pragmatisch, das fehlende Wesentlichkeitsverständnis zunächst durch Vorgaben von konkreten Berichtsinhalten zu kompensieren.

Ähnlich verhält es sich mit dem Untersuchungsschwerpunkt Vergleichbarkeit. Die Studien kommen mehrheitlich zu dem Schluss, dass eine Vergleichbarkeit in der Berichterstattung noch nicht gegeben ist, und dass dies ihre Nutzung durch Finanzmarktakteure und andere Interessengruppen erschwert. Hier wurde die Herausforderung diskutiert, einerseits jene konkreten Vorgaben zu identifizieren, die schnell eine Qualitätssteigerung und bessere Vergleichbarkeit von nichtfinanziellen Berichten bewirken, aber andererseits weiterhin Offenheit für deren Anpassung sowie Flexibilität mit Blick auf Rahmenwerke beizubehalten. Eine Auswahl von Pflichtindikatoren sollte gut begründet sein und sich aus den Bedarfen von Finanzmarktakteuren sowie der absehbaren Wirkung auf interne Unternehmensprozesse ableiten.

Für den Untersuchungsschwerpunkt Umweltbelange lässt sich zusammenfassen, dass es den Studien zufolge an spezifischer und kontextualisierter Berichterstattung mangelt. Die Empfehlungen der TCFD zur Berichterstattung von Klimarisiken werden noch nicht umgesetzt. Nur einzelne Studien gehen explizit auf die Qualität der Umweltberichterstattung ein. Angaben zu Zielen, eine nachvollziehbare Auswahl von Kennzahlen sowie Jahresvergleiche sind vonnöten, aber auch mehr Kontextinformationen, die Kennzahlen erst verständlich machen. Die sinnhafte Einordnung der berichteten spezifischen Umweltbelange und ihrer Relevanz für Geschäftsmodell und Strategie von Unternehmen ist derzeit ein weitgehend uneingelöster Anspruch der nichtfinanziellen Berichterstattung.

Einige Studien haben Beispiele guter Berichterstattung untersucht und kommen zu dem Ergebnis, dass diese sowohl von der umfassenden und systematischen Bearbeitung der Anforderungen abhängt, aber auch von der Zusammenführung der erarbeiteten Inhalte in verständliche und nützlich aufbereitete Formate. Die von der Europäischen Kommission benannten Grundsätze für eine gute nichtfinanzielle Berichterstattung Konsistenz, Kohärenz, Prägnanz und Verständlichkeit können durch bewusst gestaltete Ensembles aus Narrativ, Diagrammen und Tabellen erreicht werden. Auf die Frage, wie Berichte besser „auf die Interessenträger ausgerichtet“ werden können (Europäische Kommission, 2019), wurde in den Studien nur in Bezug auf Szenarioanalysen mit dem Hinweis auf die Empfehlungen der TCFD eingegangen.

Studien zur Umsetzung der Berichtspflicht liefern bereits zahlreiche Empfehlungen zur Weiterentwicklung der Richtlinie. Offen bleibt dabei zumeist, wie die Empfehlung konkret umgesetzt werden könnte. Insgesamt weisen die hier analysierten Studien eine große Übereinstimmung ihrer Ergebnisse auf. Dies ist nicht überraschend, da die Studien oftmals die gleichen Daten nutzten und vor allem Umfang und Inhalt der Berichte untersuchen. Die Ergebnisse der vorliegenden Studien einschließlich ihrer Handlungsempfehlungen waren Grundlage für die weiteren Arbeiten in diesem Projekt, insbesondere für die empirische Studie (Kapitel 3 und 4) und für eigene Handlungsempfehlungen (Kapitel 5).

3 Vorgehen und Methodik – Vertiefungsstudie und Handlungsempfehlungen

Dieses Kapitel gibt die methodische Vorgehensweise bei der Erarbeitung der Vertiefungsstudie und des Policy Papers wieder. Diese und weitere Ausführungen dazu finden sich in den beiden zugehörigen Publikationen (Lautermann et al. 2021a und Lautermann et al. 2021b).

Im Rahmen des Forschungsvorhabens wurde eine auf Primärdaten basierende Vertiefungsstudie für die Unternehmensberichterstattung über Umweltthemen durchgeführt. Dafür wurden von April 2020 bis März 2021 für die Berichtsjahre 2018 und 2019 die zur Erfüllung der Anforderungen des CSR-RUG veröffentlichten nichtfinanziellen Informationen aller kapitalmarktorientierten Unternehmen in Deutschland ausgewertet. Mit einer systematischen Inhaltsanalyse wurden alle relevanten Dokumente in Gestalt von nichtfinanziellen Erklärungen (NFE) und gesonderten nichtfinanziellen Berichten (NFB)³ ausgewertet.

Projektbegleitend wurden insgesamt 34 Einzelinterviews mit Experten und Expertinnen und drei Gruppendiskussionen durchgeführt. Mit ihrer Hilfe wurden die inhaltliche Relevanz und die methodische Qualität der Untersuchung sichergestellt. Zudem steuerten die Interviews ergänzende qualitative Daten in Form von Einschätzungen, Erklärungen und Hintergrundinformationen bei. Um die Daten und Befunde einschätzen und interpretieren zu können, wird die methodische Vorgehensweise im Folgenden in ihren einzelnen Schritten dargestellt.

Das Projekt umfasste sechs Schritte, beginnend mit der Ermittlung der berichtspflichtigen Unternehmen, über die Konzeption und Durchführung der Analyse bis hin zur Auswertung und Ergebnisdarstellung während einer Fachkonferenz am 18. Dezember 2020 und in der im Mai 2021 veröffentlichten Broschüre „Klima- und Umweltberichterstattung deutscher Unternehmen“ und der Ableitung von Handlungsempfehlungen (siehe Abbildung 1).

³ Zur leichteren Lesbarkeit wird im Folgenden nicht zwischen diesen beiden formalen Varianten differenziert, sondern nur von NFE gesprochen.

Abbildung 1: Ablauf der Untersuchung



Quelle: eigene Darstellung, IÖW

In Schritt 1 wurde die Grundgesamtheit der berichtspflichtigen kapitalmarktorientierten Unternehmen für die Jahre 2018 und 2019 ermittelt. Als Ausgangsbasis diente die Liste berichtspflichtiger Unternehmen aus der IÖW-Studie „Monitoring der nichtfinanziellen Berichterstattung“ (IÖW & Future 2019). Zur Überprüfung des Kriteriums Kapitalmarktorientierung wurde die Aufstellung der dem Enforcement der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) unterliegenden Unternehmen herangezogen. Diese Liste enthält alle gegenüber der BaFin umlagepflichtigen Unternehmen zum Stichtag 1. Juli eines jeden Jahres. Dazu zählen Unternehmen, die zum Stichtag nach deutschem Wertpapierhandelsgesetz Emittenten zugelassener Wertpapiere sind. Die Emittierung von zugelassenen Wertpapieren in Deutschland begründet die Kapitalmarktorientierung⁴, daher sind alle entsprechenden Unternehmen in der Enforcement-Liste enthalten. Zur Überprüfung des Kriteriums der Berichtspflichtigkeit wurden die im Gesetz genannten Schwellenwerte (über 500 Beschäftigte und über 40 Millionen Euro Umsatz beziehungsweise über 20 Millionen Euro Bilanzsumme) auf der Grundlage von Daten aus der Bisnode-Firmendatenbank als primäre

⁴ Das Unternehmen muss nicht zwingend seinen Firmensitz in Deutschland haben. Ausschlaggebend für die Umlagepflicht an die BaFin ist, dass die Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt in Deutschland zugelassen sind. Unternehmen, die einen ausländischen Firmensitz haben, ihre Papiere aber an einem deutschen Markt handeln, sind hingegen nicht Bestandteil der CSR-Berichtspflicht.

Quelle verwendet. Als sekundäre Quelle dienen die eigenen Angaben der Firmen in den Geschäfts- beziehungsweise Lageberichten. Für das Jahr 2018 sind 249 Unternehmen und für 2019 sind 228 Unternehmen in die Erhebung eingegangen. Die Verringerung im Jahr 2019 erklärt sich vor allem dadurch, dass nur diejenigen Unternehmen berücksichtigt wurden, deren NFE zum Stichtag 31. Juli 2020 vorlagen. Aufgrund des vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahres mancher Unternehmen lagen zu diesem Zeitpunkt noch nicht alle relevanten Veröffentlichungen vor. Die vollständige Liste der berücksichtigten Unternehmen befindet sich im Anhang der Ergebnisveröffentlichung (Lautermann et al. 2021a).

In Schritt 2 wurde ein Erhebungsraster konzipiert, um die analytische Perspektive auf die Veröffentlichungen der Unternehmen zu strukturieren. Die Struktur ergab sich zum einen aus dem inhaltlichen Fokus auf Klimaberichterstattung und der Berichterstattung über weitere Umweltthemen wie Biodiversität, Wasser, Abfall, Luft sowie Ressourcen und Material. Zum anderen war für die Entwicklung des Erhebungsrasters maßgeblich, dass es neben der deskriptiven Analyse der Berichtsinhalte auch – soweit möglich – eine Bewertung der Berichterstattungsqualität und eine Wirkungsanalyse der Berichtspflicht ermöglicht. Daher wurde nicht nur untersucht, ob die NFE Informationen über diese Themen enthalten, sondern auch inwiefern (quantitative) Ziele, Maßnahmen und Leistungsindikatoren berichtet werden. Außerdem wurden umweltbezogene Informationen über die Lieferkette sowie übergeordnete und spezielle Aspekte der Berichterstattung erhoben. Insbesondere Informationen zur Transformation des Geschäftsmodells, der Nutzung von Rahmenwerken, der Einbindung von Nachhaltigkeitsindikatoren in der Governancestruktur, die Nutzung von Umwelt- und Nachhaltigkeitsmanagementsystemen und zum Verständnis des Wesentlichkeitsprinzips wurden betrachtet. Im Anhang (A.3) findet sich eine strukturierte Übersicht über alle Items des Erhebungsrasters.

In Schritt 3 wurden die Dokumente mit Hilfe des Erhebungsrasters analysiert. Hierbei wurden nur solche Informationen einbezogen, die explizit als Erfüllung der Berichtspflicht ausgewiesen waren. Bei Verweisen auf Dokumente und Textstellen außerhalb der als berichtspflichtig ausgewiesenen Passagen wurden nur qualifizierte Verweise berücksichtigt, also solche, bei denen eine konkrete und seitengenaue Angabe zu der verwiesenen Information gemacht wurde. Für ausgewählte Themen wurden zusätzlich zum Vergleich inhaltlich relevante Passagen jenseits der NFE in Geschäfts- oder Nachhaltigkeitsberichten exemplarisch berücksichtigt. Methodisch erfolgte die Datenerhebung durch Codierungen der Textstellen mit der Software MAXQDA.

In Schritt 4 wurden schließlich die erhobenen Daten in Bezug auf die Fragestellungen ausgewertet. Hierzu wurde eine Inhaltsanalyse der codierten Dokumente mit quantitativen und qualitativen Anteilen durchgeführt. Häufigkeiten, Verteilungen und Auffälligkeiten wurden für einzelne Berichtsinhalte deskriptiv analysiert – und, wo sinnvoll, in Beziehung gesetzt zu übergeordneten Merkmalen der Unternehmen (wie Branche, Vorhandensein eines Umwelt- oder Nachhaltigkeitsmanagementsystems) oder der Berichte (wie Verwendung von Rahmenwerken, Art der Prüfung). Zusammenhänge zwischen verschiedenen Erhebungsmerkmalen wurden ausgewertet, sofern sie Erkenntnisse über die Qualität der Berichterstattung erlauben. Um dies zu illustrieren, wurden auffällige oder repräsentative Beispiele guter und schlechter Berichtspraxis identifiziert. Übergeordnetes Ziel dieser Vorgehensweise war zu untersuchen, inwieweit die Berichtspflicht dazu führt, dass Unternehmen Informationen offenlegen, die aus Umweltperspektive von Interesse sind. Insofern orientieren sich das Analyseraster und die folgenden Darstellungen an den Inhalten und Kriterien einer guten Umweltberichterstattung. Die Studie bewertet nicht, inwieweit die

Unternehmen die geltende Berichtspflicht erfüllen, sondern evaluiert aus einer Umweltperspektive die CSR-Berichtspflicht insgesamt.

Im Rahmen des Möglichen wurden die Berichtsinhalte daher auch dahingehend untersucht, inwieweit sie Rückschlüsse auf die Wirkungen der Berichtspflicht in den Unternehmen erlauben. Da sich aus den Berichten selbst nur begrenzt Aussagen darüber ableiten lassen, wurden für diesen Teil der Analyse begleitende Interviews mit Vertreterinnen und Vertretern berichtspflichtiger und nichtberichtspflichtiger Unternehmen, Beratungs- und Prüfungsgesellschaften sowie Finanzmarktakteuren durchgeführt. Die Interviews erfolgten in drei Phasen: die ersten beiden für die Vertiefungsstudie, die dritte für die Handlungsempfehlungen. Die folgende Tabelle gibt eine Übersicht über die geführten Experteninterviews.

Tabelle 1: Übersicht – Experteninterviews nach Akteursgruppen

Akteursgruppe	Anzahl der Interviews
Unternehmen	12
Institutionelle Investoren, Ratingagenturen, Banken	5
Prüf- und Beratungsgesellschaften bzw. Einzelprüfer	9
Dienstleister (Software/Data)	2
Sonstige Akteure (Zivilgesellschaft, Netzwerke)	6
Summe	34

Zwischenergebnisse wurden im Rahmen der Fachtagung des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und nukleare Sicherheit (BMU) und des UBA „Mit Transparenz zum nachhaltigen Wirtschaften“ am 18. Dezember 2020 zur Diskussion gestellt, eine Zusammenfassung der Tagung befindet sich in Anhang A.1.

In Schritt 5 wurde eine Broschüre zur „Klima- und Umweltberichterstattung deutscher Unternehmen“ veröffentlicht, die die gesamten Ergebnisse der vorigen Schritte zusammenfasst und darstellt. Die Broschüre ist [hier](#) auf der UBA-Internetseite veröffentlicht (Lautermann et al. 2021a).

In Schritt 6 wurden aus den Ergebnissen Empfehlungen abgeleitet, wie die Anforderungen an die Berichterstattung über Umweltthemen in europäischen Berichtsstandards ausgestaltet werden könnten und in einem Policy Paper „Empfehlungen für die Gestaltung von Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung im Rahmen der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)“ veröffentlicht, das [hier](#) auf der UBA-Webseite verfügbar ist (Lautermann et al. 2021b). Die Empfehlungen richten sich insbesondere an Politik und Standardsetzer. Um diese Empfehlungen zu entwickeln und zu validieren, haben wir Gespräche mit insgesamt 15 Expertinnen und Experten aus Unternehmen, Beratungs- und Prüfungsgesellschaften sowie Finanzmarktakteuren durchgeführt.

Die das Projekt begleitende Expertengruppe bestand aus: Prof. Dr. Christian Klein (Universität Kassel) für die Wissenschaftsperspektive, Henrik Ohlsen (Verein für Umweltmanagement und Nachhaltigkeit in Finanzinstituten, VfU) für die Unternehmens- bzw. Finanzmarktperspektive und Antje Schneeweiß (ehemals Südwind-Institut für Ökonomie und Ökumene und Mitglied im Sustainable-Finance-Beirat der Bundesregierung) für die Perspektive der Zivilgesellschaft. Sie haben bei der Entwicklung des Erhebungsrasters und der Bewertung von Zwischenergebnissen mitgewirkt.

4 Ergebnisse der Vertiefungsstudie – Berichterstattungspraxis in Deutschland

In diesem Kapitel werden die Ergebnisse der im Vorhaben durchgeführten Vertiefungsstudie zusammengefasst. Die vollständigen Ergebnisse finden sich in der Publikation „Klima- und Umweltberichterstattung deutscher Unternehmen – Evaluierung der CSR-Berichtspflicht für die Jahre 2018 und 2019“ (Lautermann et al. 2021a).

Klima ist das dominante Umweltthema

Zu Klimathemen machen im Jahr 2019 mehr als 80 % der 228 Unternehmen Angaben, ein Drittel davon umfangreich (siehe Abbildung 2). Der Umfang der Berichterstattung zu Klima hat von 2018 zu 2019 leicht zugenommen.

Über eine Klimastrategie berichten 30 % der Unternehmen, dies ist ein deutlicher Anstieg gegenüber dem Jahr 2018, allerdings zeigen sich hier große qualitative Unterschiede. Klimabezogene Risiken nennen nur 19 % der Unternehmen, 13 % gehen auf Chancen ein. Im Berichtsjahr 2019 orientieren sich erst 18 Unternehmen an den Empfehlungen der TCFD. 45 % der Unternehmen nennen Klimaziele, bei 19 % sind diese wissenschaftsbasiert. 32 Unternehmen, darunter elf DAX-30-Unternehmen, geben zudem das Ziel Klimaneutralität an, wobei allerdings oft nicht deutlich wird, was genau sie darunter verstehen. Drei Viertel der Unternehmen berichten darüber, mit welchen Maßnahmen sie zum Klimaschutz beitragen. Besonders häufig berichten sie über Schritte zur Steigerung der Energieeffizienz, den Bezug von Strom aus erneuerbaren Energien oder den Ausbau des Elektromobilitätsangebots für die Beschäftigten. Etwas mehr als die Hälfte der Unternehmen (52 %) gibt absolute Indikatoren zu Treibhausgasemissionen an. 40 % der Unternehmen berichten über ihre Emissionen nach den Scopes des Greenhouse Gas Protocol Corporate Standard. Insgesamt berichten allerdings nur 31 % der Unternehmen über den Dreiklang aus Zielen, Maßnahmen und Indikatoren zum Thema Klima. Dabei stellen lediglich 15 % der Unternehmen die aktuellen klimabezogenen Leistungsindikatoren ihren Zielen gegenüber, auch dies ein leichter Anstieg gegenüber 2018. Die Analyse der Berichte zeigt Klimaschutz als vergleichsweise fortgeschrittenes Berichtsthema, dennoch bleibt auch hier die Vergleichbarkeit und Aussagekraft der Informationen begrenzt.

Abbildung 2: Unternehmensberichterstattung zu Klima



Auswertung von 228 NFE berichtspflichtiger Unternehmen des Jahres 2019 (Angaben in Prozent)

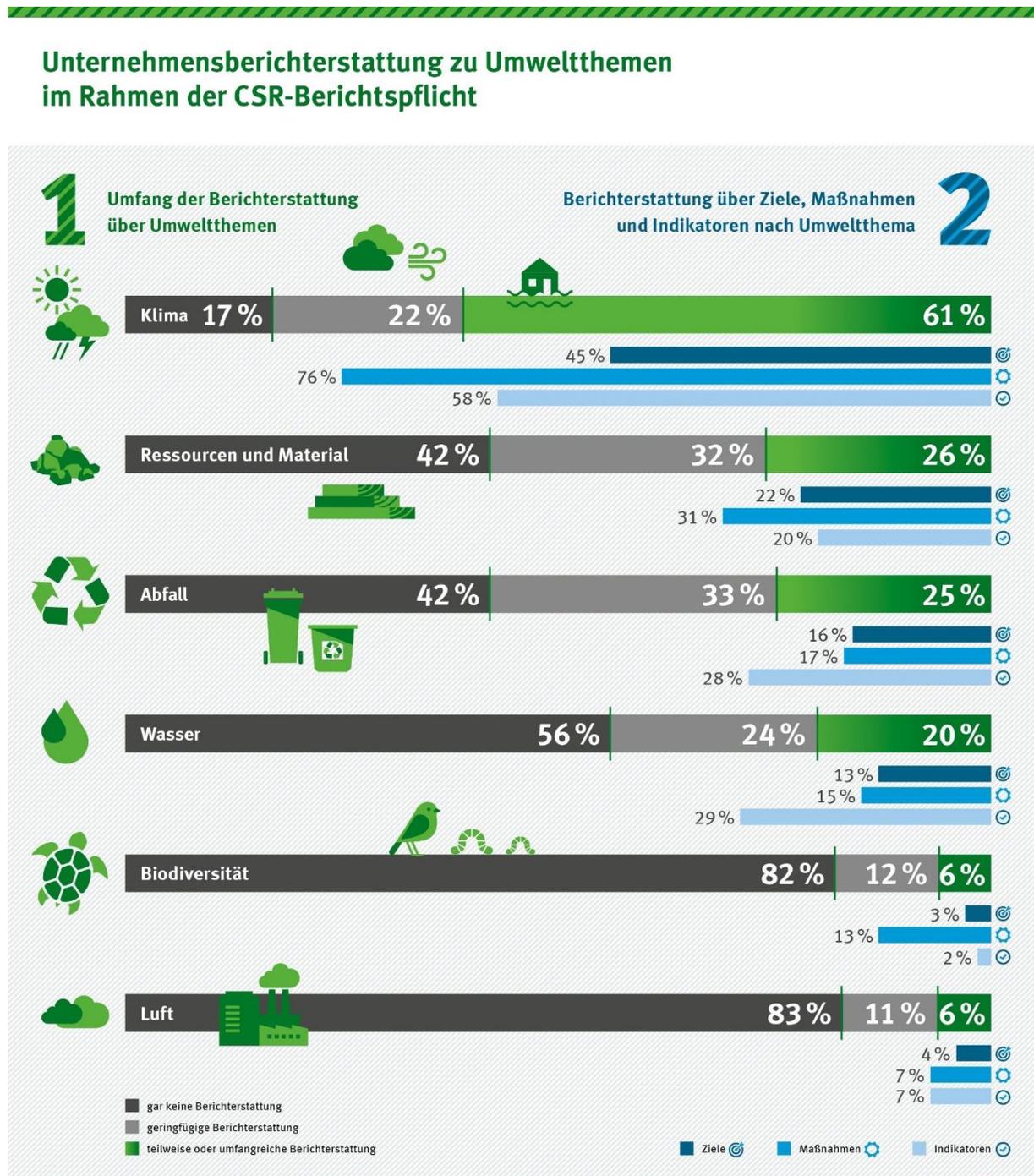
Quelle: eigene Darstellung, Umweltbundesamt/IÖW

Zu anderen Umweltthemen gibt es wenig quantitative Informationen

Der Umfang der Berichterstattung zu anderen Umweltthemen wie Ressourcen und Material, Biodiversität, Luft, Wasser und Abfall fällt gegenüber der Klimaberichterstattung stark ab (siehe Abbildung 3). Zu einzelnen dieser Themen berichten zwischen 42 und 80 % der Unternehmen in 2019 gar nicht. Dabei schneiden Biodiversität und Luft am schlechtesten ab. Übergreifende Strategien fehlen ebenfalls in zwei Dritteln aller Berichte. Konkrete Ziele zu Umweltbelangen nennen je nach Thema zwischen 3 % (Biodiversität) und 22 % (Ressourcen und Material) der Unternehmen, quantifizieren diese jedoch zumeist nicht. Über Maßnahmen wird zwar etwas häufiger als über Ziele berichtet, aber auch nur vereinzelt. Bei der Nennung von Leistung-

sindikatoren zeigen sich große Unterschiede zwischen den untersuchten Umweltthemen. Technisch und regulatorisch gut vorstrukturierte Themen wie Wasser und Abfall, bei denen Leistungsindikatoren relativ standardisiert sind, werden in einem Drittel der Berichte genannt. Bei den Themen Luft und Biodiversität geben nur 7 % beziehungsweise 2 % der Unternehmen Indikatoren an.

Abbildung 3: Unternehmensberichterstattung zu Umweltthemen



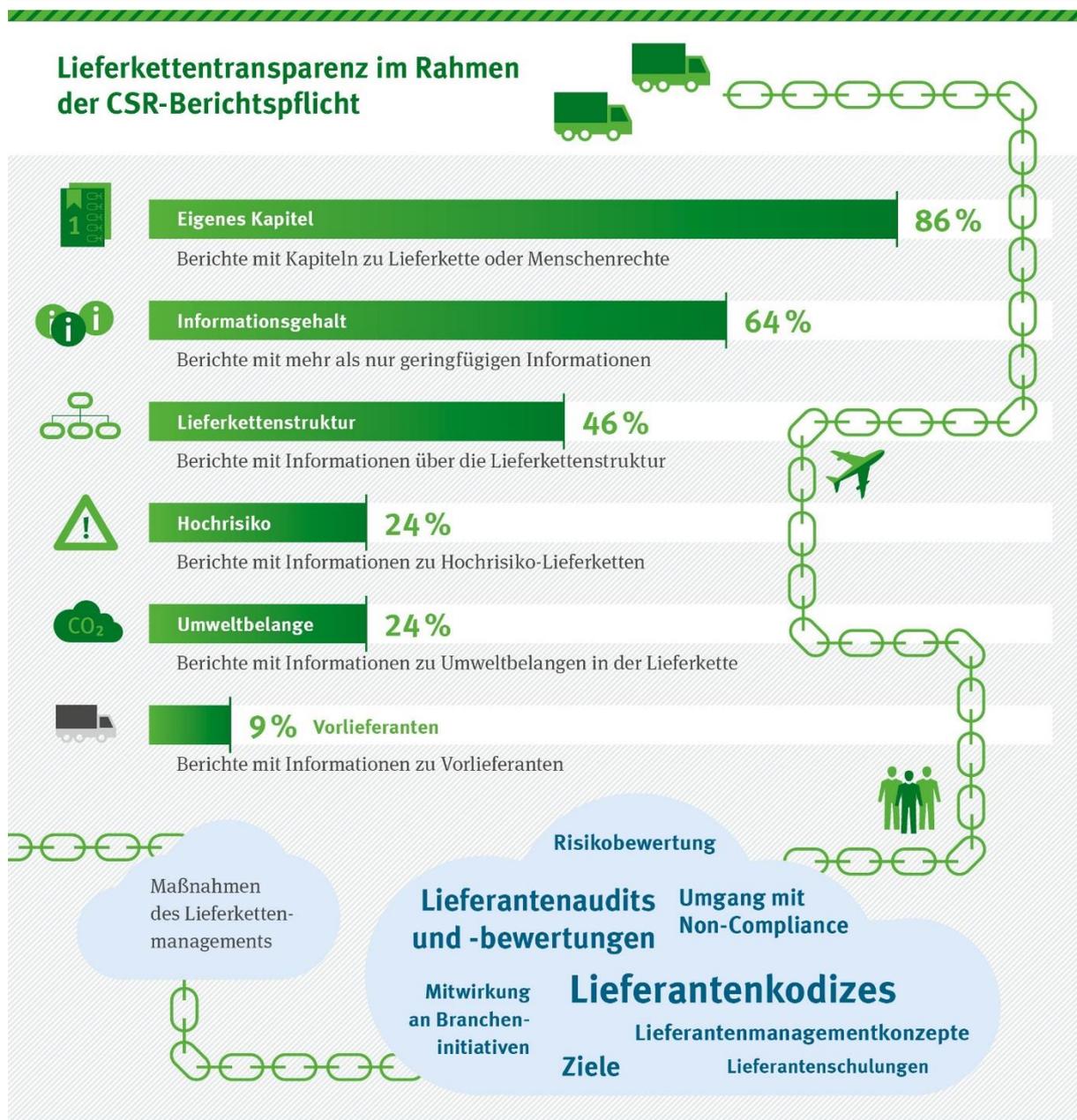
Auswertung von 228 NFE berichtspflichtiger Unternehmen des Jahres 2019 (Angaben in Prozent)

Quelle: eigene Darstellung, Umweltbundesamt/IÖW

Transparenz über Lieferketten wird nur selektiv und uneinheitlich hergestellt

Informationen über ihre Lieferketten stellen 86 % der Unternehmen in einem eigenen Kapitel bereit, das mit „Lieferkette“, „Menschenrechte“ oder ähnlichem überschrieben ist (siehe Abbildung 4). Der Anteil der Unternehmen, die keine oder nur sehr geringfügige Informationen zur Lieferkette bereitstellen, hat sich von 2018 auf 2019 von 39 % auf 36 % verringert. Transparenz über ihre Lieferketten stellen die Unternehmen selektiv und uneinheitlich her. 46 % bieten zumindest grundlegende Informationen über die Lieferkettenstruktur, 9 % zu Vorlieferanten und 24 % zu Hochrisiko-Lieferketten, die sich beispielsweise aufgrund von Konfliktmineralien ergeben. Knapp ein Viertel der Unternehmen berichtet über Umweltbelange in der Lieferkette. Angaben speziell zu umweltbezogenen Risiken in der Lieferkette machen gerade einmal 4 % der Unternehmen. Über Maßnahmen eines nachhaltigkeitsorientierten Lieferkettenmanagements informieren die Unternehmen in absteigender Häufigkeit durch Angaben über Lieferantenkodizes, Lieferantenaudits und -bewertungen, Ziele, Umgang mit Non-Compliance, Lieferantenmanagementkonzepte, Risikobewertung, Mitwirkung an Brancheninitiativen und Lieferantenschulungen. Vorbildliche Einzelfälle zeigen, dass Unternehmen durchaus in der Lage sind, Anforderungen an eine gute Darstellung relevanter Lieferkettenbelange zu erfüllen.

Abbildung 4: Unternehmensberichterstattung zu Lieferketten



Auswertung von 228 NFE berichtspflichtiger Unternehmen des Jahres 2019 (Angaben in Prozent)

Quelle: eigene Darstellung, Umweltbundesamt/IÖW

Faktoren einer guten Berichterstattung werden nicht in der Breite berücksichtigt

Darstellungen zur Wesentlichkeit der ausgewählten Berichtsthemen folgen in über der Hälfte der Berichte dem eingeschränkten Wesentlichkeitsverständnis des CSR-RUG. Darüber hinaus ist das Wesentlichkeitsverständnis in den Berichten uneinheitlich und zu einem gewissen Anteil auch unklar oder fehlend. Die Umweltthemen, die am häufigsten als wesentlich angegeben werden, sind Klima (31 %), Energie (29 %) sowie Ressourcen und Material (22 %). Die Angabe von Zeithorizonten ist bei den Umweltthemen vor allem bei den Klimazielen zu finden: Rund ein Viertel der Unternehmen nennt kurzfristige Klimaziele, aber mit einem Anstieg von 9 auf 17 % von 2018 auf 2019 berichten auch immer mehr über langfristige Klimaziele. 45 % der Unternehmen vergleichen Kennzahlen mit Werten aus der Vergangenheit, allerdings häufig nur mit denen aus dem Vorjahr. Diese eingeschränkte Praxis ist auch bei Umweltindikatoren gängig.

Eine Berichterstattung, die längerfristige Trends erkennen lässt und ein Basisjahr angibt, an dem sich Zielerreichung und Entwicklungen messen lassen, stellt die Ausnahme dar.

Nach wie vor gestalten die Unternehmen die Berichte sehr unterschiedlich was Umfang, Struktur und Inhalte angeht. Unternehmen haben Schwierigkeiten, die Anforderungen von verschiedenen Zielgruppen wie zivilgesellschaftlichen Organisationen, Rating-Agenturen oder der eigenen Belegschaft inhaltlich und strukturell zu integrieren. Schlechte Berichte erscheinen als Sammlung von Schlagwörtern und Bildmaterial, während gute Berichte quantitative und qualitative Informationen in einen klaren Zusammenhang setzen, Zeitreihen einbeziehen und Daten in die Unternehmensentwicklung einordnen. Als wichtige Informationen zu einer nachhaltigkeitsbezogenen Governance gibt knapp die Hälfte der Unternehmen an, dass beziehungsweise inwiefern der Vorstand eine klare Verantwortlichkeit für CSR oder Nachhaltigkeit besitzt. Dagegen sind es nicht viel mehr als ein Dutzend Unternehmen, die Angaben dazu machen, dass sich die Leistungsvergütung des Managements an Nachhaltigkeitskriterien orientiert.

Geeignete Instrumente und Rahmenbedingungen können die Berichterstattung verbessern

Zahlreiche Unternehmen berichten über Umwelt- und Energiemanagementsysteme. Dabei wird die Verwendung von ISO 14001 (48 %) und ISO 50001 (40 %) deutlich häufiger angegeben als die des europäischen Umweltmanagementsystems EMAS (Eco-Management and Audit Scheme, 7 %). Der Leitfaden zur gesellschaftlichen Verantwortung von Organisationen, ISO 26000, spielt praktisch keine Rolle (1 %). Unternehmen mit einem Umweltmanagementsystem berichten umfangreicher über Klima und andere Umweltthemen als Unternehmen ohne ein solches System. Die fünf am häufigsten verwendeten Rahmenwerke sind die GRI (2018: 53 %/2019: 56 %), der Global Compact der Vereinten Nationen (41/45 %), die Kernarbeitsnormen der Internationalen Arbeitsorganisation (ILO) (37/40 %), die Sustainable Development Goals der Vereinten Nationen (SDGs) (24/36 %), das CDP (19/21 %) und der Deutsche Nachhaltigkeitskodex (DNK) (beide Jahre 19 %). Die Verwendung von Rahmenwerken wie GRI oder DNK steht in einem positiven Zusammenhang mit einer umfangreicheren Berichterstattung über Klima und – in geringerer Deutlichkeit – über andere Umweltthemen.

Auffällig ist, dass zum Teil umfangreichere oder bessere Informationen außerhalb der für das CSR-RUG maßgeblichen Berichte oder Berichtsteile zu finden sind. Nicht nur unternehmenspraktische Gründe erklären die unterschiedlichen Berichtsgrenzen zwischen den verschiedenen Veröffentlichungsformaten. Auch eine mangelnde konzeptionelle Klarheit bei zentralen Begriffen der CSR-Richtlinie, insbesondere Wesentlichkeit und Risiko, sorgt für diese Diskrepanzen. Knapp die Hälfte der Unternehmen nutzt die Möglichkeit einer externen Prüfung ihrer CSR-Berichterstattung, davon die große Mehrheit mit einer begrenzten Prüfungssicherheit („limited assurance“). Zwischen einer externen Prüfung und dem Umfang der Berichterstattung über Klima besteht ein deutlich positiver Zusammenhang.

5 Handlungsempfehlungen

Auf Basis der Ergebnisse der Vertiefungsstudie wurden Empfehlungen für die Weiterentwicklung der CSR-Berichtspflicht (Abschnitt 5.1) und für die Ausgestaltung von europäischen Berichtsstandards (Abschnitt 5.2) entwickelt, die in Lautermann (2021a) bzw. Lautermann (2021b) separat in ausführlicher Form veröffentlicht wurden.

5.1 Empfehlungen zur Weiterentwicklung der CSR-Berichtspflicht

Die empirischen Untersuchungen und Experteninterviews der Vertiefungsstudie haben eine Reihe von Lücken, Schwächen und Uneinheitlichkeiten bei der Umsetzung der CSR-Berichtspflicht durch die betroffenen Unternehmen offengelegt. Einzelne Beispiele guter Berichtspraxis zeigen wiederum, welche Berichterstattungsqualität im Prinzip möglich ist. Daraus resultieren spezifische Handlungsbedarfe und Gestaltungsmöglichkeiten für die Weiterentwicklung der CSR-Berichtspflicht. Folgende übergeordnete Grundsätze und Handlungsempfehlungen können dazu beitragen, die Ausgestaltung der CSR-Berichtspflicht zu verbessern.

Drei Grundsätze:

I Die relevanten Nachhaltigkeitsinformationen sollten in der vorgegebenen Berichtsform zu finden sein.

Die relevantesten und besten Informationen stehen nicht immer in den offiziellen CSR-RUG-Berichtsteilen, sondern oft auch an anderer Stelle wie im freiwilligen Nachhaltigkeitsbericht. Damit die Berichtspflicht zu einer qualitativ hochwertigen und praktisch nützlichen Berichterstattung führt, muss die Novellierung der CSR-Richtlinie dafür sorgen, dass die relevanten Informationen auch in deren Rahmen veröffentlicht werden – und nicht außerhalb. Ein wichtiger Ansatzpunkt dafür ist, die Berichtsform und -inhalte zu standardisieren.

II Die CSR-Berichterstattung sollte kompatibel sein mit wesentlichen Regulierungen Der EU zum Thema Sustainable Finance.

Die berichteten Umweltthemen bieten bislang kaum ausreichende Informationen für die Finanzbranche, um auf dieser Basis Umweltleistungen und umweltbezogene Risiken bewerten zu können und eine Grundlage für Entscheidungen zu erhalten. Deshalb sollten die erneuerten Berichterstattungspflichten von vornherein kompatibel sein mit den aktuellen Regulierungen im Rahmen des Aktionsplans „Sustainable Finance“ der EU. Hier sind insbesondere die Taxonomie-Verordnung sowie die Offenlegungsverordnung zu berücksichtigen.

III die etablierten Prinzipien einer glaubwürdigen CSR-Berichterstattung sollten wirksam durchgesetzt werden.

Die sechs wichtigsten Grundsätze für eine gute Berichterstattung, die die EU-Kommission in ihren unverbindlichen Leitlinien für die CSR-Berichterstattung veröffentlicht hat, werden in der Praxis nicht durchgehend und ambitioniert beherzigt. Daher sollte die Berichtspflicht mit wirksameren Vorgaben für eine durchgängig hohe kommunikative Qualität der Berichterstattung sorgen. Etablierte Maßstäbe einer glaubwürdigen Kommunikation wie Transparenz, Vergleichbarkeit, Validität, Qualität sowie – wo möglich und sinnvoll – Messbarkeit und Wissenschaftsbasierung sollten als klare Anforderungen an die CSR-Berichterstattung angelegt werden.

Zehn Handlungsempfehlungen:

Jeder der folgenden Abschnitte ist so formuliert, dass zunächst das Defizit der bestehenden CSR-Berichterstattung aus der empirischen Untersuchung festgestellt (*kursiv*) und daraus dann eine Handlungsempfehlung abgeleitet wird.

1 Umfassende Berichtspflicht zu allen wesentlichen Umweltthemen einfordern

Die Berichterstattung über Umweltthemen zeigt, dass über Klima häufiger, ausführlicher und systematischer berichtet wird als über sonstige Umweltthemen. Dies spiegelt zwar die allgemeine Prominenz des Klimathemas wider, aber nicht die globale Relevanz anderer Themen wie Wasser oder Biodiversität.

Um der Bedeutung aller Umweltprobleme gerecht zu werden, sollte die CSR-Berichtspflicht Informationen zu einzelnen Umweltthemen einfordern. Dafür kann sich der Gesetzgeber an den sechs Umweltzielen der europäischen Taxonomie-Verordnung orientieren: Klimaschutz, Klimaanpassung, Wasser, Kreislaufwirtschaft, Umweltverschmutzung und Biodiversität. Um Verhältnismäßigkeit zu wahren, sollten begründete Ausnahmen nach dem Prinzip „comply or explain“ möglich sein, sofern sie mit einer methodisch gesicherten Wesentlichkeitsanalyse begründet werden (siehe Handlungsempfehlung 3).

2 Im Risikoverständnis der CSR-Berichterstattung vorbehaltlos negative Auswirkungen auf die Umwelt einbeziehen

In den Berichten sind sehr unterschiedliche Vorstellungen und Definitionen für die zu berücksichtigenden Risiken zu finden. Formal stellt die überwiegende Zahl der Berichte keine berichtsrelevanten Risiken fest. Auch über Klimarisiken gemäß TCFD-Empfehlungen berichten nur wenige Unternehmen. Teilweise wird an anderer Stelle jenseits der NFE auf Klima- und Umweltrisiken eingegangen. Das bisherige Verständnis von berichtspflichtigen Risiken erscheint aus Umweltperspektive zu restriktiv („sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen“).

Daher sollte das Risikoverständnis dahingehend geändert werden, dass nicht die finanzielle Outside-in-Perspektive die Risikobewertungen dominiert. Die im CSR-RUG bereits geforderte Berücksichtigung wesentlicher Risiken auf die Umwelt, also die Inside-out-Perspektive, sollte nicht durch zu hohe Schwellen und wirtschaftliche Vorbehalte eingeschränkt werden können. Risikoschwellen sollten angemessen sein, um auch ökologischen Problemen Rechnung zu tragen. Dafür ist insbesondere eine Betrachtung der Risiken vor der Umsetzung von Vermeidungs- oder Minderungsmaßnahmen wichtig (Bruttobetrachtung). Auch muss die zeitliche Perspektive insbesondere bei den Inside-out-Risiken erweitert werden, da deren Bedeutung mittel- und langfristige zunimmt. Schließlich sollten die Bewertungen von Risiken in beiden Perspektiven offenzulegen sein, um nachvollziehen zu können, wie das Unternehmen zu seiner Einschätzung gelangt ist.

3 Inside-out-orientiertes Wesentlichkeitsverständnis stärken und methodische Mindeststandards für die Wesentlichkeitsanalyse vorgeben

Die Bestimmung der Umweltthemen, über die berichtet wird, ist in puncto Wesentlichkeitsverständnis, Methodik der Wesentlichkeitsanalyse, Umfang und Verbindlichkeit der Darstellung äußerst uneinheitlich. In der Breite fehlen ein anspruchsvolles Verständnis, das die Berücksichtigung wesentlicher Umweltauswirkungen eines Unternehmens sicherstellt, sowie eine nachvollziehbare Begründung, warum ein Umweltthema gesetzt oder ausgelassen wird.

Die grundsätzliche Berichtspflicht über Umweltthemen (siehe Handlungsempfehlung 1) sollte durch branchenbezogene Vorgaben differenziert und spezifiziert werden, insbesondere

hinsichtlich Umfang und Tiefe der Berichterstattung. Um darüber hinaus Ausnahmen begründen zu können, sollten Unternehmen dazu verpflichtet werden, eine Wesentlichkeitsanalyse durchzuführen. Dafür sollte ein anspruchsvolles Wesentlichkeitsverständnis, das in der Inside-out-Perspektive auf die Schwere der Auswirkungen auf Mensch und Umwelt fokussiert, vorgegeben werden. Schließlich sollten auch methodische Mindeststandards für die Wesentlichkeitsanalyse und deren Darstellung vorgeschrieben werden.

4 Darstellung der Unternehmensstrategie in Bezug auf Umweltbelange fordern und Strategiebegriff klar definieren

Dass Unternehmen sich mit Umweltthemen konsequent auseinandersetzen und ihre Aktivitäten in übergreifende Strategien einbetten, ist nur in einem Teil der Berichte zu erkennen. In den Berichten finden sich sehr unterschiedliche Angaben – vom oberflächlichen Bekenntnis bis zur Beschreibung einer konkreten, langfristigen Ausrichtung der Unternehmensaktivitäten. Am Beispiel Klima zeigt sich, wie wichtig es ist, mittels einer Strategie die Aktivitäten in einen sinnvollen Kontext zu stellen und damit überprüfbar zu machen, wie ernst es das Unternehmen mit seiner Ausrichtung in Bezug auf das Klima- beziehungsweise jeweilige Umweltthema meint.

Der Begriff „Konzepte“ im CSR-RUG ist dafür zu vage. Zielführender wäre es, die Offenlegung einer „Umweltstrategie“ beziehungsweise „Klimastrategie“ zu fordern, damit Unternehmen berichten, wie sie auch mittel- und langfristige Ziele im Klima- beziehungsweise Umweltschutz systematisch erreichen wollen. Der Strategiebegriff sollte dabei klar definiert werden, um Vergleichbarkeit zu gewährleisten. Die Definition sollte enthalten, dass entsprechende Strategien eindeutig auf das Thema Umweltschutz beziehungsweise Teilthemen wie Klima- oder Ressourcenschutz gerichtet, zentral organisiert und für das gesamte Unternehmen und nicht (nur) standort- oder segmentbezogen formuliert sind. Eine Strategie sollte zudem verdeutlichen, wie sich das Unternehmen in Sachen Umweltschutz ausrichtet. Entsprechende Umweltstrategien sollten letztlich in die Gesamtstrategie des Unternehmens und in sein Geschäftsmodell eingeordnet werden.

5 Quantifizierung, Fristigkeit und Ambitionsniveau bei der Berichterstattung über Umweltziele einfordern

Die Berichterstattung über Klimaziele nimmt zwar deutlich zu, doch es liegt bislang kein Schwerpunkt auf mittel- und langfristigen Klimazielen. Über Ziele in anderen Umweltbereichen wird deutlich weniger berichtet. Selbst wenn über Umweltziele berichtet wird, fehlen oft quantitative Angaben. Angesichts der Tatsache, dass knapp die Hälfte der Unternehmen angibt, ein Umweltmanagementsystem zu betreiben, in dem Umweltziele zwingend festzulegen sind, scheinen hohe Berichtsschwellen und unverbindliche Vorgaben im CSR-RUG zu einer eingeschränkten Berichterstattung über Umweltziele zu führen.

Künftig sollten Unternehmen verpflichtet werden, über ihre Klima- und Umweltziele zu berichten. Vorgaben sollten, sofern möglich und sinnvoll, quantitative Angaben einfordern. Ferner sollten sie den Zeithorizont der Zielberichterstattung erweitern, indem auch über mittel- und langfristige Ziele berichtet werden muss. Schließlich sollte das Ambitionsniveau konkretisiert werden – etwa durch eine verbindliche Bezugnahme auf wissenschaftlich empfohlene oder politisch beschlossene Zielgrößen.

6 Berichterstattung über die relevanten Umweltmaßnahmen sicherstellen

Die Berichterstattung über Maßnahmen in den einzelnen Umweltbereichen fällt sehr unterschiedlich aus. Darüber hinaus variieren die dargestellten Maßnahmen in puncto Relevanz und Reichweite enorm. Die Bandbreite reicht von punktuellen Einzelmaßnahmen bis hin zu übergreifenden Maßnahmenprogrammen.

Deswegen muss das Verständnis der Maßnahmen, über die berichtet werden soll, geschärft werden. Um zu vermeiden, dass selektiv irrelevante Kleinstmaßnahmen angegeben werden, muss genauer definiert werden, was unter relevanten Maßnahmen zu verstehen ist, über die berichtet werden soll. Ein grundlegendes Kriterium sollte dabei der nachvollziehbare Beitrag der Maßnahme zu Strategie und Zielen sein. Ferner könnten die Vorgaben für berichtspflichtige Maßnahmen an den Kriterien bemessen werden, die in dieser Studie zur Auswahl relevanter Maßnahmen verwendet wurden, insbesondere Größenordnung, Skalierung und Aggregation der Maßnahme.

7 Verbindliche Standards für Leistungsmessung und Darstellung der Ergebnisse in allen Umweltbereichen setzen

In vielen Fällen werden keine (belastbaren) Indikatoren zu Klima- und Umweltthemen angegeben. Das liegt zum Teil an fehlenden Standards, zum Teil aber auch an fehlenden Vorgaben. Im relativ gut entwickelten Klimabereich werden Treibhausgasemissionen teilweise ohne Referenzen zu Standard, Scopes oder Methode angegeben. Hinzu kommt, dass nicht durchgängig über alle relevanten Scopes berichtet wird.

Unternehmen sollten verpflichtet werden, einschlägige Standards, Indikatoren und Methoden zu verwenden, um die Leistung in einzelnen Umweltbereichen zu messen, etwa die EMAS-Kernindikatoren oder das Greenhouse Gas Protocol speziell für die Klimaberichterstattung. Damit kann gewährleistet werden, dass Unternehmen (nach Möglichkeit quantitativ) über die Auswirkungen ihrer Aktivitäten berichten, ebenso wie über die Datenqualität und die gewählten Berichtsgrenzen. Bezüglich der Darstellungsform sollte für die Leistungsmessung vorgeschrieben werden, auf die Ziele und Maßnahmen in dem jeweiligen Umweltbereich Bezug zu nehmen.

8 Zentrale Elemente des Umweltmanagements als verbindliche Systematik für die Berichterstattung über wesentliche Umweltthemen vorgeben

Nur knapp ein Drittel der Unternehmen berichtet überhaupt über Ziele, Maßnahmen und Indikatoren. Eine systematische Verbindung dieser drei Berichtselemente ist bislang nicht Standard. Oft fehlen auch eine Kontextualisierung, die es ermöglicht, die Informationen besser einzuordnen, eine Bezugnahme auf eine übergeordnete Strategie sowie eine handlungsorientierte Bewertung der Angaben.

Daher sollte eine Systematik, wie sie im Umweltmanagement gängig ist, zur Grundlage der Berichterstattung über die wesentlichen Umweltthemen gemacht werden: die Einordnung und Relevanzbewertung des Themas (Kontextualisierung), die Darstellung einer Strategie für das Umweltthema beziehungsweise die Einordnung in eine übergreifende Unternehmensstrategie zu Umwelt und Nachhaltigkeit, die zusammenhängende Darstellung von Zielen, Maßnahmen und Ergebnissen sowie die Ergebnis- und Fortschrittsbewertung mit Handlungsimplikationen. Dies ermöglicht es vollständig einzuschätzen, wie ein Unternehmen in Bezug auf ökologische Herausforderungen aktuell und für die Zukunft aufgestellt ist.

9 Berichtspflichten zu Wertschöpfungsketten mit Hilfe des Sorgfaltspflichtenansatzes konkretisieren

Abgesehen von einzelnen Ausnahmen zeigt das Gesamtbild der CSR-Berichterstattung zum Thema Lieferketten, dass Umfang, Gehalt und Qualität der bereitgestellten Informationen bei Weitem nicht ausreichen, um sich ein fundiertes Bild von der jeweiligen Situation zu machen. Ob Unternehmen wesentliche Nachhaltigkeitsrisiken in ihren Lieferketten bewerten (oder nicht), wie (gut) sie das tun, zu welchen Ergebnissen sie gelangen und welche Handlungsstrategien sie daraus ableiten – eine anspruchsvolle Berichtspflicht sollte solche Informationen einfordern.

Um dies zu gewährleisten, sollte sich die CSR-Berichtspflicht zu Wertschöpfungsketten künftig am Sorgfaltspflichtenansatz orientieren und dessen Kernelemente, insbesondere Risikoanalyse, Präventions- und Abhilfemaßnahmen und Beschwerdemechanismen, dazu nutzen, um die erwarteten Angaben zu Umweltbelangen zu differenzieren und zu konkretisieren. Detaillierte Vorgaben zur Berichterstattung über Umweltbelange in den Wertschöpfungsketten sollten sich am doppelten Wesentlichkeitsprinzip ausrichten und sich grundsätzlich auf die gesamte Wertschöpfungskette beziehen. Ihre Einführung könnte aus praktischen Gründen einem nach Branchen und Unternehmensgröße differenzierten Verfahren mit gestuften Einführungsphasen folgen.

10 Umfassende Berichtsstandards setzen und externe Prüfung verlangen

Im Berichtsjahr 2019 wurde die Hälfte der Berichte extern geprüft, der weit überwiegende Teil davon mit begrenzter Sicherheit. Die Verwendung von Rahmenwerken ist hinsichtlich der Auswahl und Stringenz der Anwendung uneinheitlich. Rund ein Fünftel der Unternehmen gibt an, auf ein Rahmenwerk zu verzichten. Gleichzeitig zeigen die Ergebnisse, dass sowohl die externe Prüfung als auch die Verwendung umfassender Rahmenwerke wie GRI und DNK in einem positiven Zusammenhang mit dem Umfang oder der Qualität der Berichterstattung stehen. So ist etwa die Berichterstattung zu Klima bei geprüften Berichten deutlich umfangreicher.

Die in Vorbereitung befindlichen europäischen Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung sollten daher die Stärken der verschiedenen Rahmenwerke zusammenführen und verbindlich für alle berichtspflichtigen Unternehmen gelten. Als umfassende Grundlage sollten diese Standards künftig dafür sorgen, dass die Berichterstattungsprozesse und -inhalte in der Breite ein bestimmtes Qualitätsniveau erreichen. Allgemeine und branchenbezogene Berichtsstandards sollten begleitet werden von einer Pflicht zur externen Prüfung, die sich auf diese Standards bezieht. Damit beide Instrumente nicht kontraproduktiv wirken und zu einer Überforderung führen, sind eine differenzierte und zeitlich abgestufte Einführung sowie Begleit- und Unterstützungsprozesse zu empfehlen.

5.2 Empfehlungen an Europäische Berichterstattungsstandards

Der Entwurf der Europäischen Kommission zur weiterentwickelten CSRD sieht unter anderem die Entwicklung europäischer Nachhaltigkeitsberichtsstandards vor, die von allen unter den Geltungsbereich der Richtlinie fallenden Unternehmen angewandt werden sollen. Vor diesem Hintergrund wurde ein Policy Paper verfasst, das Vorschläge zur Ausgestaltung dieser Standards enthält, um die Berichterstattung über Umweltthemen zu verbessern.

Dabei geht das Papier darauf ein, welche Anforderungen an die Berichterstattung über Umweltziele, Maßnahmen und Indikatoren zu stellen sind. Neben konkretisierenden Anforderungen an die einzelnen Elemente geht es dabei insbesondere auch um eine konsistente Gesamtschau, aus der sich die Ergebnisse von Maßnahmen und ihre Beiträge zur Zielerreichung ablesen lassen. Vertieft betrachtet wird zudem das Thema Treibhausgasneutralität. Hier werden Empfehlungen gegeben, um die Berichterstattung über das Ziel Treibhausgasneutralität stärker an globale und europäische Klimaziele anzupassen und die Berichterstattung darüber aussagekräftiger zu gestalten. Empfohlen werden insbesondere eine Orientierung am „Net Zero“-Verständnis der SBTi und eine Klarstellung, dass die freiwillige Kompensation von CO₂-Emissionen keine Option der Neutralisierung im Zusammenhang mit dem „Net Zero“-Ziel ist. Ein weiterer Fokus wird darauf gelegt, wie die Berichterstattung über Umweltthemen kompatibel mit den Anforderungen an die Offenlegungsanforderungen für die Finanzbranche gestaltet werden kann. Hierfür sollten die Standards zumindest alle verpflichtenden Indikatoren für Umweltthemen enthalten, die gemäß der sog. Offenlegungsverordnung (SFDR) von der

Finanzbranche zu berichten sind. Hierbei sollte zu jedem Umweltthema verpflichtend zu berichten sein. Die Detailtiefe der Berichterstattung in Bezug auf themenbezogene Strategien, Politiken, Ziele und Maßnahmen sollte sich jedoch an der Relevanz der jeweiligen Themen für das Unternehmen bemessen. Die detaillierten Empfehlungen können dem Policy Paper entnommen werden, das [hier](#) auf den Webseiten des UBA auf Deutsch und Englisch veröffentlicht ist (Lautermann et al. 2021b).

6 Quellenverzeichnis

Alliance for Corporate Transparency (2018): The state of corporate sustainability disclosure under the EU Non-Financial Reporting Directive.

https://www.allianceforcorporatetransparency.org/assets/2018_Research_Report_Alliance_Corporate_Transparency-66d0af6a05f153119e7cffe6df2f11b094affe9aaf4b13ae14db04e395c54a84.pdf (7.10.2019)

Alliance for Corporate Transparency (2020): 2019 Research Report An analysis of the sustainability reports of 1000 companies pursuant to the EU Non-Financial Reporting Directive.

<http://www.allianceforcorporatetransparency.org/> (22.06.2020)

Bayer, C. N.; Vogel, G.; Kaltenhäuser, S.; Storrs, K.; Xu, J. (J.); Ibañez, J. I. (2019): A New Responsibility for Sustainability: Corporate Non-Financial Reporting in Germany.

<https://www.researchgate.net/publication/337293785> (22.06.2020)

Climate Disclosure Standards Board (2018): First Steps: Corporate climate & environmental disclosure under the EU Non-Financial Reporting Directive. <https://www.cdsb.net/first-steps-corporate-climate-environmental-disclosure-under-eu-non-financial-reporting-directive>. (22. 06.2020)

Climate Disclosure Standards Board (2020): Falling short? Why environmental and climate-related disclosures under the EU Non-Financial Reporting Directive must improve. [cdsb.net/fallingshort](https://www.cdsb.net/fallingshort) (22.06.2020)

Ebinger, Frank und Hannes Rössel (2019): Zu den Wirkungen des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes. *Ökologisches Wirtschaften* 2: 19–21.

Econsense; Deutsches Global Compact Netzwerk (2018): Neuer Impuls für die Berichterstattung zu Nachhaltigkeit? Studie zur Umsetzung des deutschen CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes.

https://econsense.de/app/uploads/2018/06/Studie-CSR-RUG_econsense-DGCN_2018.pdf (20.06.2019)

Europäische Kommission (2017): Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen (2017/C 215/01). [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN) (10.02.2020)

Europäische Kommission (2019): Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen: Nachtrag zur klimabezogenen Berichterstattung (2019/C 209/01). [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019XC0620\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019XC0620(01)&from=EN) (10.02.2020)

Europäische Kommission (2021): COM (2021) 189 final 2021/0104 (COD)Vorschlag der Kommission vom 21.4.2021 für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinien 2013/34/EU, 2004/109/EG und 2006/43/EG und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (Europäische Kommission Hrsg.). [IMMC.COM%282021%29189%20final.DEU.xhtml.1_DE_ACT_part1_v2.docx](https://eur-lex.europa.eu/COM%282021%29189%20final.DEU.xhtml.1_DE_ACT_part1_v2.docx) (europa.eu) (17.05.2022)

Europäisches Parlament (2021): Delegierte Verordnung (EU) 2021/2178 der Kommission vom 6. Juli 2021 zur Ergänzung der Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates durch Festlegung des Inhalts und der Darstellung der Informationen, die von Unternehmen, die unter Artikel 19a oder Artikel 29a der Richtlinie 2013/34/EU fallen, in Bezug auf ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten offenzulegen sind, und durch Festlegung der Methode, anhand deren die Einhaltung dieser Offenlegungspflicht zu gewährleisten ist (Amtsblatt der Europäischen Union, Hrsg.) (L443/9). EUR-Lex - 32021R2139 - DE - EUR-Lex (europa.eu) (17.05.2022)

Europäisches Parlament (2021): Delegierte Verordnung (EU) 2021/2139 der Kommission vom 4. Juni 2021 zur Ergänzung der Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates durch Festlegung der technischen Bewertungskriterien, anhand deren bestimmt wird, unter welchen Bedingungen davon auszugehen ist, dass eine Wirtschaftstätigkeit einen wesentlichen Beitrag zum Klimaschutz oder zur Anpassung an den Klimawandel leistet, und anhand deren bestimmt wird, ob diese Wirtschaftstätigkeit erhebliche

Beeinträchtigungen eines der übrigen Umweltziele vermeidet (Amtsblatt der Europäischen Union, Hrsg.) (L442/1). EUR-Lex - 32021R2139 - DE - EUR-Lex (europa.eu) (17.05.2022)

Europäisches Parlament (2020): Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088 (Amtsblatt der Europäischen Union, Hrsg.) (L198/13). EUR-Lex - 32020R0852 - DE - EUR-Lex (europa.eu) (17.05.2022)

Europäisches Parlament (2019): Verordnung (EU) 2019/2088 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. November 2019 über nachhaltigkeitsbezogene Offenlegungspflichten im Finanzdienstleistungssektor (Amtsblatt der Europäischen Union, Hrsg.) (L317/1). EUR-Lex - 32019R2088 - DE - EUR-Lex (europa.eu) (17.05.2022)

Europäisches Parlament (2014): Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen (Amtsblatt der Europäischen Union, Hrsg.) (L330/1). EUR-Lex - 32014L0095 - DE - EUR-Lex (europa.eu) (17.05.2022)

European Supervisory Authorities (2021): JC 2021 03. Final Report on draft Regulatory Technical Standards with regard to the content, methodologies and presentation of disclosures pursuant to Article 2a(3), Article 4(6) and (7), Article 8(3), Article 9(5), Article 10(2) and Article 11(4) of Regulation (EU) 2019/2088. JC 2021 03 - Joint ESAs Final Report on RTS under SFDR.pdf (europa.eu) (16.05.2022)

Ernst & Young (2018): CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz: Die nichtfinanzielle Erklärung – Lessons Learned aus dem ersten Berichtsjahr 2017. [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-csr-richtlinie-umsetzungsgesetz/\\$FILE/ey-csr-richtlinie-umsetzungsgesetz.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-csr-richtlinie-umsetzungsgesetz/$FILE/ey-csr-richtlinie-umsetzungsgesetz.pdf) (07.10.2019)

Global Reporting Initiative (2013): G4 Sustainability Reporting Guidelines. Reporting Principles and Standard Disclosures. <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf> (10.02.2020)

Global Reporting Initiative (2016): Consolidated Set of GRI Sustainability Reporting Standards 2016. <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/?g=0cee5554-5719-4d20-bbdef96ea02ec15a> (10.02.2020)

International Integrated Reporting Council (2013): The International IR Framework. <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf> (10.02.2020)

IÖW und future (2019): Monitoring der nichtfinanziellen Berichterstattung. Befunde und Beobachtungen nach dem ersten Zyklus der CSR-Berichtspflicht in Deutschland. https://www.ranking-nachhaltigkeitsberichte.de/data/ranking/user_upload/2018/Monitoring_der_nichtfinanziellen_Berichterstattung.pdf (07.10.2019)

Kirchhoff Consult AG; BDO AG (2020): Das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz im DAX 30. 15. Januar. https://www.kirchhoff.de/fileadmin/20_Download/Studien/20200115_KC-BDO_DAX_30-Studie_CSR-RUG.pdf (22.06.2020)

Kirchhoff Consult AG; Warth & Klein Grant Thornton AG; Fachhochschule Wedel (2018): Die praktische Ausgestaltung des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes in den DAX 30 Unternehmen. https://www.kirchhoff.de/fileadmin/20_Download/Studien/2018_DAX-30-Studie_CSR-RLUG.pdf (07.10.2019)

Lautermann, C.; Young, C.; Hoffmann, E. (2021a): Klima- und Umweltberichterstattung deutscher Unternehmen – Evaluierung der CSR-Berichtspflicht für die Jahre 2018 und 2019. Umweltbundesamt, Dessau-Roßlau

Lautermann, C.; Hoffmann, E.; Young, C.; Duscha, M.; Kern, W.; Steyrer, T.; Feddersen, K.; (2021b): Empfehlungen für die Gestaltung von Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung im Rahmen der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) – Policy Paper. Umweltbundesamt, Dessau-Roßlau

Loew, T.; Braun, S. (2019): Analysen zur Berichterstattung gemäß CSR-RUG und zu den Empfehlungen der TCFD: 78.

Project Task Force on Climate-related Reporting (2020a): How to improve Climate-Related Reporting Supplement 2: Scenario analysis Practices Assessing Resilience, Risk and Opportunities. Februar.
<http://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/European%20Lab%20PTF-CRR%20%28Supplement%202%29.pdf> (22.06.2020)

Project Task Force on Climate-related Reporting (2020b): How to improve Climate-Related Reporting Supplement 1: Climate-Related Reporting Practices. Februar.
<http://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/European%20Lab%20PTF-CRR%20%28Supplement%201%29.pdf> (22.06.2020)

Project Task Force on Climate-related Reporting (2020c): How to improve Climate-Related Reporting A Summary of Good Practices from Europe and Beyond. Februar.
<http://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/European%20Lab%20PTF-CRR%20%28Main%20Report%29.pdf> (22.06.2020)

PwC (2018): Erstanwendung des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes: Studie zur praktischen Umsetzung in den DAX 160. <https://www.pwc.de/de/nachhaltigkeit/pwc-studie-csr-berichterstattung-2018.pdf> (7. Oktober 2019).

Rat für Nachhaltige Entwicklung (2020): Der Deutsche Nachhaltigkeitskodex. Maßstab für nachhaltiges Wirtschaften. https://www.nachhaltigkeitsrat.de/wp-content/uploads/2020/03/RNE_DNK_BroschuereA5_2019_DE.pdf (16.05.2022)

Stakeholder Reporting; Ebner Stolz (2018): Mehrwert durch Transparenz – Anspruch und Wirklichkeit der gesetzlich verpflichtenden nichtfinanziellen Berichterstattung: Studie zur nichtfinanziellen Berichtspflicht. http://www.stakeholder-reporting.com/wp-content/uploads/2018/09/Stakeholder_Reporting_Ebner_Stolz_-_nfE-Studie_-_Anspruch_und_Wirklichkeit_der_nichtfinanziellen_Berichterstattung.pdf (22.06.2020)

UN Global Compact (2012): Basic Guide. Communication on Progress. https://www.unglobalcompact.org/docs/communication_on_progress/Tools_and_Publications/COP_Basic_Guide.pdf (10.02.2020)

Verein zur Förderung der Gemeinwohl-Ökonomie (2015): Handbuch zur Gemeinwohl-Bilanz. Version 4.1. http://berlin.gwoe.net/files/2011/12/20151218_HandbuchBilanz_v.4.1_cc_release.pdf.

A Anhang

A.1 Zusammenfassung⁵ der virtuellen Fachtagung „Mit Transparenz zum nachhaltigen Wirtschaften“, 18.12.2020

Wie sieht gute Berichtspraxis zu Umwelt- und Nachhaltigkeitsthemen aus? Wie können finanzielle und nichtfinanzielle Informationen der Unternehmen miteinander verzahnt werden? Wie kann die Qualität der berichteten Informationen verbessert werden?

Mit diesen Fragen beschäftigte sich die von BMU und UBA durchgeführte virtuelle Fachkonferenz. Anlass der Konferenz war die bevorstehende Novellierung der europäischen CSR-Richtlinie, aktuell laufende Vorbereitungen für einen möglichen europäischen Nachhaltigkeitsberichtsstandard sowie die Vorstellung der im Vorhaben angefertigten Vertiefungsstudie (vgl. Kapitel 3 und 4). Mehr als 200 Teilnehmer*innen hatten sich zugeschaltet, nahmen an den Umfragen während der Konferenz teil und beteiligten sich inhaltlich im Chat. Moderiert wurde die Veranstaltung von Theresa Steyrer (Arqum) und Dr. Carla Young (IÖW).

Nach einer Begrüßung durch Birgit Schwenk, Unterabteilungsleiterin für Grundsatzfragen der Umweltpolitik und des Umweltrechts im BMU, stellte Astrid Schomaker, Direktorin für Globale Nachhaltige Entwicklung bei der Generaldirektion Umwelt der Europäischen Kommission, einleitend die Wichtigkeit verlässlicher und relevanter Nachhaltigkeitsdaten von Unternehmen im Kontext des Europäischen Green Deals und dem Übergang zu einer nachhaltigen Finanzwirtschaft dar. Sie stehe zeitlich und inhaltlich in einem engen Zusammenhang mit den Projekten der EU-Kommission zur Einführung eines allgemeinen Rechtsrahmens für nachhaltige Unternehmensführung, mit einer Novellierung der Pflichten der Leitungsorgane von Unternehmen in Bezug auf Nachhaltigkeit und der künftigen Berichtspflichten von Finanzmarktteilnehmern. Astrid Schomaker betonte die Vorreiterrolle der EU, wies aber auf die globale Vernetzung der Unternehmen und Finanzmarktakteure hin, so dass die weltweit vorhandenen Instrumente für die Nachhaltigkeitsberichterstattung bei den Arbeiten mitgedacht werden müssten. Ideal sei eine Kombination aus europäischer Führung und globaler Entwicklung der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Dr. Christian Lautermann vom IÖW präsentierte die Zwischenergebnisse der Vertiefungsstudie. Der Fokus lag dabei auf der Berichterstattung deutscher berichtspflichtiger Unternehmen der Realwirtschaft über Umweltthemen in den Berichtsjahren 2018 und 2019. Die Untersuchung zeigt, dass im Zeitverlauf zwar qualitative und quantitative Verbesserungen in der Berichterstattung zu erkennen sind, die Qualität der bereitgestellten Informationen jedoch zwischen verschiedenen Umweltthemen stark variiert. Fast alle Unternehmen äußerten sich über Klima und Energie. Biodiversität werde allerdings weitaus weniger adressiert oder ganz ausgeblendet. Auch existierende Rahmenwerke finden nur sporadisch Anwendung und es gibt große Unterschiede in der Breite und Tiefe der Informationen, weswegen die Vergleichbarkeit von Berichtsinhalten häufig gemindert ist. Zusätzlich werden viele Nachhaltigkeitsinformationen außerhalb der gesetzlich geforderten nichtfinanziellen Erklärung bzw. des nichtfinanziellen Berichts in anderen Formaten veröffentlicht (z. B. separate

⁵ Diese Zusammenfassung ist die ausführlichere Version eines Kurzberichts zur Konferenz, der unter <https://www.fair-finance-institute.de/2021/01/11/csr-rug-evaluation-zwischenergebnisse-bmu-konferenz/#> veröffentlicht wurde.

Nachhaltigkeitsberichte), die jedoch für das Verständnis der Risiken und Auswirkungen eines Unternehmens durchaus relevant sind.

Um zu mehr Vergleichbarkeit, Relevanz und Verlässlichkeit der Berichterstattung zu kommen, plädiert Christian Lautermann für mehr verbindliche Vorgaben zu Berichtsinhalten und Darstellungsformen sowie einer Klärung der in der Praxis bestehenden Aufwands- und Haftungsbedenken. Neben einer klaren Definition und Anwendung des Wesentlichkeitsverständnis sollten auch branchenbezogene Vorgaben zu verpflichtenden Berichtsinhalten entwickelt werden. Dies könnte mit einer verpflichtenden integrierten Berichterstattung und einem europäischen Standard verbunden und sichergestellt werden.

Elena Arveras, Policy Officer in der Generaldirektion für Finanzstabilität, Finanzdienstleistungen und Kapitalmarktunion (DG FISMA) der Europäischen Kommission stellte anschließend den aktuellen Stand und Überlegungen der Kommission zur Revision der CSR-Richtlinie vor. Neben den Problemen mit der Vergleichbarkeit, Verlässlichkeit und Relevanz der Informationen sprach sie auch über den Bedarf der Unternehmen für Anleitung und Orientierung bei der Berichtserstellung sowie die aktuell mangelnde Zugänglichkeit und Nutzbarkeit der Informationen. Die Europäische Kommission wird Ende März 2021 einen Vorschlag für die Novelle der CSR-Richtlinie unterbreiten, die Grundlage für den Gesetzgebungsprozess auf EU-Ebene sein wird. Aktuell gebe es noch keine Entscheidung, es würde jedoch über Änderungen des Anwendungsbereichs der Berichtspflicht, Anforderungen an die externe Überprüfung der Berichte, Maschinenlesbarkeit von Daten, Ort und Zeitpunkt der Berichterstattung sowie die Schaffung eines europäischen Nachhaltigkeitsberichtsstandards nachgedacht. Die Europäische Kommission habe eine Task Force bei der EFRAG mandatiert, die Entwicklung möglicher europäischer Nachhaltigkeitsberichtsstandards vorzubereiten. Zudem werde aktuell überlegt, inwiefern auch kleinere Unternehmen mit vertretbarem Aufwand vermehrt Nachhaltigkeitsinformationen bereitstellen können.

Anschließend wurden die Teilnehmer*innen nach ihrer Meinung zum (Haupt-)Zweck einer Nachhaltigkeitsberichterstattung befragt (siehe Abbildung 5).

Abbildung 5: Publikumsfrage zum Hauptzweck von Nachhaltigkeitsberichterstattung (N=92)



Quelle: eigene Darstellung, IÖW

In der Podiumsdiskussion im zweiten Teil der Veranstaltung wurden die Ergebnisse der Untersuchung aus verschiedenen Perspektiven und Erfahrungshorizonten diskutiert.

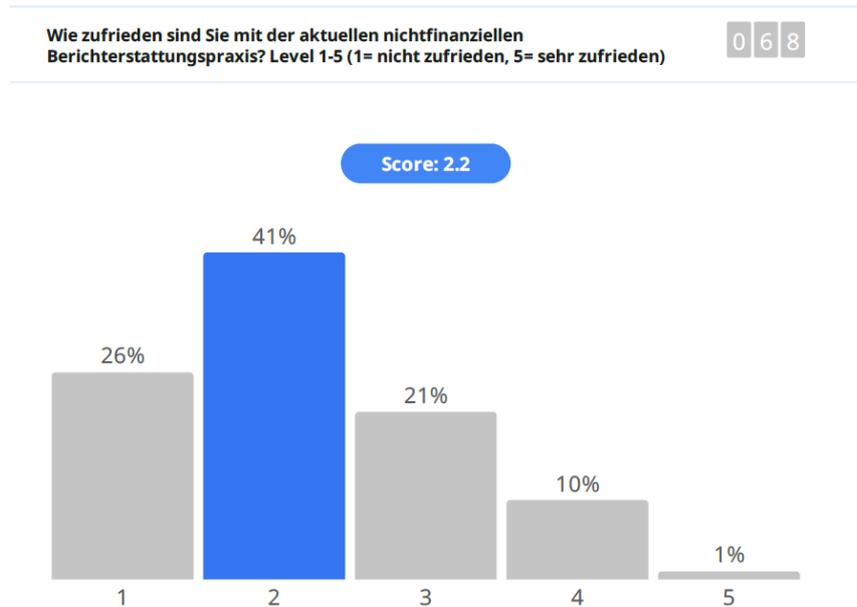
Aus der Sicht der Berichterstattungspraxis sprach Susanne Stormer, Chief Sustainability Advisor und Vice President bei Novo Nordisk. Novo Nordisk veröffentlicht bereits seit 2004 einen integrierten Jahresbericht, der über finanzielle, soziale und ökologische Leistungen des global tätigen Unternehmens Auskunft gibt. Frau Stormer plädierte dafür, dass Unternehmen den gesellschaftlichen Wandel hin zu mehr Nachhaltigkeit mitgestalten müssten. Unternehmen und ihre Top-Manager*innen sollten sich vermehrt fragen, wie ihr Geschäftsmodell einen solchen Beitrag leisten kann. Sie sollten klarer die Auswirkungen ihrer Geschäftstätigkeit auf Umweltthemen wie etwa Biodiversität verstehen. Die Berichtspflicht über unternehmensbezogene Nachhaltigkeitsrisiken aber auch die Auswirkungen eines Unternehmens auf Umwelt und Menschen sei dafür ein wesentlicher Hebel. Zudem betonte Frau Stormer, dass man hinsichtlich der Berichtsanforderungen von den Entwicklungen bei der Klimaberichterstattung für andere Umweltthemen lernen könne.

Elena Arveras betonte den großen Bedarf an Standards und bekräftigte die Bemühungen der EFRAG Projekt Task Force, Vorarbeiten für einen europäischen Standard zu leisten, um diesen anschließend möglicherweise auch zu entwickeln. Sie berichtete, dass eine finale Entscheidung diesbezüglich noch ausstehe, gleichzeitig aber auch kleine und mittelständische Unternehmen (KMU), wenn sie unter den regulierten Markt fallen und börsennotiert sind, der Berichtspflicht und ggf. der Anwendung des Standards unterliegen könnten. Gegebenenfalls könnte es eine Differenzierung der Anforderungen für KMU je nach Risikointensität der jeweiligen Branche geben. Zu klären ist auf europäischer Ebene ebenfalls noch die Frage, ob große nicht-börsennotierte Unternehmen in die Berichtspflicht aufgenommen werden sollten, ob finanzielle und nichtfinanzielle Berichterstattung zusammengelegt würden und, ob es zwingend eine Veröffentlichung an einem Ort bedürfe. Die novellierte Berichtspflicht trete frühestens im Jahr 2024 für das Berichtsjahr 2023 in Kraft, so Frau Arveras.

Michael Schmidt, Chief Investment Officer der Lloyds Fonds AG und Mitglied des Sustainable Finance Beirats der Bundesregierung betonte, dass sich der Wert eines Unternehmens heute nicht mehr ohne weiteres aus der Finanzberichterstattung ergäbe. Folglich sollte die nichtfinanzielle Berichterstattung in den Geschäftsbericht integriert werden, um finanzielle und nichtfinanzielle Informationen miteinander zu verzahnen und in einen gemeinsamen Kontext zu setzen. Außerdem würde dies Nachhaltigkeitsthemen stärker in die Verantwortung des Finanzvorstandes bringen. In Bezug auf die Nutzung der Informationen durch Finanzmarktakteure betonte Michael Schmidt, dass zuverlässige Unternehmensinformationen zur nachhaltigen Ausrichtung eines Unternehmens zu einer besseren Bewertung und einer besseren Risikoeinschätzung durch Finanzinvestoren führten. Präzisere Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung sollten die Größe und die Auswirkung eines Unternehmens auf die Umweltthemen berücksichtigen und nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmen mit wesentlichem Einfluss einschließen.

Anschließend wurden die Teilnehmer*innen nach ihrer Zufriedenheit mit der aktuellen nichtfinanziellen Berichterstattungspraxis gefragt (siehe Abbildung 6).

Abbildung 6: Publikumsfrage zur Zufriedenheit mit aktueller nichtfinanzieller Berichterstattung (N=68)



Quelle: eigene Darstellung, IÖW

Insgesamt sprachen sich alle Podiumsdiskussions-Teilnehmer*innen für eine einheitlichere nichtfinanzielle Berichterstattung aus, welche zentrale Aspekte einer guten Berichtspraxis sicherstellt, darunter Glaubwürdigkeit, Konsistenz, Kohärenz, Wesentlichkeit, Kontextualisierung und Verzahnung der Finanz- und Nachhaltigkeitsindikatoren.

Um dies ganzheitlich zu gestalten, wurde für eine Zusammenführung von finanzieller und nichtfinanzieller Berichterstattung und einem Standard mit verpflichtender Prüfung plädiert. Hierbei solle der Bericht nicht bloß zusätzliche Arbeit für die Unternehmen bedeuten, sondern Unternehmen dabei unterstützen, interne Prozesse zu optimieren und sich auf klima-, umwelt- und nachhaltigkeitsbezogene Chancen und Risiken vorzubereiten.

Anschließend wurden die Teilnehmer*innen befragt, was aus ihrer Sicht der wichtigste Änderungsbedarf an der europäischen CSR-Richtlinie ist (siehe Abbildung 7).

Abbildung 7: Publikumsfrage zum wichtigsten Änderungsbedarf an der CSR-Richtlinie (N=50)



Zum Abschluss der Konferenz blickte Annette Schmidt-Räntsch, Referentin im BMU, auf die Entwicklung der Umwelt- und Nachhaltigkeitsberichterstattung seit den 90er Jahren und die erstmalige Einführung der nichtfinanziellen Berichterstattung im Jahr 2003 zurück. Die dann 2014 vorgenommene Novelle sei ein Paradigmenwechsel gewesen, habe aber viele Kompromisse enthalten. Diese hätten zu Unsicherheiten bei den Unternehmen geführt und lägen für die kommende Novelle nun wieder auf dem Tisch. Annette Schmidt-Räntsch wünschte sich für die Zukunft, vielleicht ab 2024, eine echte europäische Nachhaltigkeitsberichterstattung. Eine Videozusammenfassung steht [hier](#) zur Verfügung.

A.2 Überblickstabelle – untersuchte Studien zur Umsetzung der nichtfinanziellen Berichtspflicht

Studie	Jahr	Region	Datensatz	Stichprobe	Analytische Vorgehensweise
Alliance for Corporate Transparency	2018	Europa	105 Berichte aus dem Berichtsjahr 2017	Auswahlkriterien: Sektorzugehörigkeit: Energie- und Ressourcengewinnung, Informations- und Kommunikationstechnologien oder Gesundheitswesen; Unternehmen stammt aus einer von sechs ausgewählten europäischen Regionen	Analyse anhand eines dreiteiligen qualitativen Kriterienkatalogs.
Alliance for Corporate Transparency	2020	Europa	1.000 nichtfinanzielle Erklärungen oder Berichte aus dem Berichtsjahr 2018	Auswahlkriterien: Europäisches Unternehmen; Berichtspflichtig nach NFRD; Zugehörig zu einem von 11 Sektoren; Nach der Marktkapitalisierung größte Unternehmen	6-stufiges Analyseverfahren über standardisiertes Erhebungsraster. Größtenteils qualitative Analyse.
Bayer et al.	2019	Deutschland	422 nichtfinanzielle Erklärungen oder Berichte bei 516 Unternehmen aus dem Berichtsjahr 2017	Auswahlkriterien: Berichtspflichtig nach CSR-RUG; Veröffentlichungen zum Berichtsjahr 2017	Deskriptive Statistik verwendeter CSR-RUG-relevanter Leistungsindikatoren, teilweise Berechnung von Korrelationen von Indikatoren, sowie eine qualitative Hervorhebung spezieller Negativ- und Positiv-Beispiele.
Climate Disclosure Standards Board	2018	Europa	80 Geschäftsberichte aus dem Berichtsjahr 2017 Kontrollstichprobe: 500 Berichte	Auswahlkriterien: Börsennotiertes Unternehmen; Über 500 Mitarbeiter*innen; Eine Bilanzsumme von mehr als 20 Millionen Euro oder ein Nettoumsatz von mehr als 40 Millionen Euro;	Qualitative systematische Analyse mit der Datenanalyse-Software NVivo42. Suchbasierte Analyse einer „Kontrollstichprobe“ (N=500) für eine Teilmenge der Indikatoren.

Studie	Jahr	Region	Datensatz	Stichprobe	Analytische Vorgehensweise
				Einer der acht vom TCFD aufgelisteten Branchengruppen zugehörig	
Climate Disclosure Standards Board	2020	Europa	50 nichtfinanzielle Erklärungen oder Berichte aus dem Finanzjahr 2018	Auswahlkriterien: Öffentlich notiert; Hauptsitz in einem EU-Mitgliedsstaat; Über 500 Mitarbeiter*innen; 50 größte Unternehmen nach Marktkapitalisierung, ausgewählt auf der Grundlage der durchschnittlichen Marktkapitalisierung von 2019; Unternehmensberichte auf Englisch	Manuelles Analyseraster mit 30 Kernfragen und weiteren Hilfsfragen zur Erhebung von qualitativen und quantitativen Daten. Ergänzt um eine qualitative Auswertung von begleitenden Unternehmensdokumenten durch das Review-Team.
Deutsches Global Compact Netzwerk; Econsense	2018	Deutschland	212 nichtfinanzielle Erklärungen oder Berichte von 238 Unternehmen aus dem Berichtsjahr 2017. Onlinebefragung: N=90 (von 487 Anfragen). Interviews: N=24, davon DAX=7; MDAX=8; SDAX- oder TecDAX=5; Finanzdienstleister=4	Auswahlkriterien: Berichtspflicht nach CSR-RUG; Veröffentlichung eines Berichts zum Stichtag 30. April 2018; Kapitalmarktorientiertes Unternehmen	Desk-Research Formale Analyse quantitativer und qualitativer Ergebnisse. Onlinebefragung Onlinebefragung der vom Gesetz betroffenen Unternehmen. Interviews Vertiefende Interviews mit ausgewählten Unternehmen.
Ernst & Young	2018	Deutschland	105 nichtfinanzielle Erklärungen oder	Auswahlkriterien: Verschiedene Branchen; Bilanzstichtag 31. Dezember 2017;	Keine detaillierten Angaben zur Methode.

Studie	Jahr	Region	Datensatz	Stichprobe	Analytische Vorgehensweise
IÖW; future	2019	Deutschland	Berichte aus dem Berichtsjahr 2017 439 nichtfinanzielle Erklärungen oder Berichte aus dem Berichtsjahr 2017 (96 % aller berichtspflichtigen Unternehmen)	NFE bis zum 13. April 2018 veröffentlicht. 83 % in einem Index (DAX30, MDAX, SDAX, TecDAX) vertreten. Auswahlkriterien: nichtfinanzielle Erklärungen und Berichte nach CSR-RUG; Veröffentlichung zum Stichtag 30. November 2018	Qualitative Bewertung und quantitative Erfassung von Berichtsmerkmalen mithilfe eines eigenen Erfassungstools.
Kirchhoff Consult AG; BDO AG	2020	Deutschland	29 nichtfinanzielle Erklärungen oder Berichte aus dem Geschäftsjahr 2018	Auswahlkriterien: DAX 30 Unternehmen; Berichtspflichtig nach CSR-RUG; Veröffentlichung zum Stichtag 31. Oktober 2019	Deskriptive Sekundärdatenanalyse.
Kirchhoff Consult AG et al.	2018	Deutschland	27 nichtfinanzielle Erklärungen oder Berichte aus dem Geschäftsjahr 2017	Auswahlkriterien: Berichtspflichtig nach CSR-RUG; Veröffentlichung zum Stichtag 30. April 2018	Deskriptive kategoriensystembasierte Sekundärdatenanalyse.
Loew, T.; Braun, S.	2019	Deutschland	212 Berichte bei 238 Unternehmen aus dem Berichtsjahr 2017	Basierend auf Unternehmensdaten der akzente-Studie im Auftrag von econsense und dem Deutschen Global Compact Netzwerk 2018. Internationales Fachgespräch am 25. Oktober 2018	Keine detaillierten Angaben zur Methode.
Project Task Force on Climate-related Reporting	2020	Europa und global	149 Berichte aus dem Berichtsjahr 2018 in der Gesamtstichprobe	Die Auswahl ergibt sich aus den für Supplement 1 (s.u.) beschriebenen 100 Unternehmen und den in Supplement 2 (s.u.) beschriebenen 70 Unternehmen, wobei 21	Das analytische Vorgehen ist jeweils in den Supplements beschrieben (s.u.).

Studie	Jahr	Region	Datensatz	Stichprobe	Analytische Vorgehensweise
Project Task Force on Climate-related Reporting Supplement 1	2020	Europa und global	100 Berichte aus dem Berichtsjahr 2018	<p>Unternehmen in beiden Stichproben vorkommen.</p> <p>Auswahlkriterien: Aus Thomson Reuters Eikon (TRE) Datenbank; Über 500 Mitarbeiter*innen; In einem der 11 von der TCFD definierten „vorrangigen Sektoren“ tätig; ESG-Informationen identifiziert und in der TRE-Datenbank bewertet; Für 50 Unternehmen: Large-Cap-Unternehmen (Marktkapitalisierung über 15 Milliarden Euro); Für 30 Unternehmen: Mid-Cap-Unternehmen (Marktkapitalisierung zwischen 2 und 15 Milliarden Euro); Für 20 Unternehmen: Small-Cap-Unternehmen (Marktkapitalisierung unter 2 Milliarden Euro). Dabei wurden Mid-Cap- und Small-Cap-Unternehmen nach guten TRE-ESG Emissions Scores gefiltert</p>	Gute Berichterstattungspraxis wurde durch 14 Fragen identifiziert und durch eine Diskussion der identifizierten guten Praktiken mit 50 externen Interessengruppen ergänzt.
Project Task Force on Climate-related Reporting Supplement 2	2020	Europa und global	70 Berichte aus dem Berichtsjahr 2018	<p>Auswahlkriterien: Bekannt oder wahrscheinlich, dass das Unternehmen einem hohen Klimarisiko ausgesetzt ist; Durchführung und Offenlegung von Szenarioanalysen; Ergänzt um 10 Unternehmen, identifiziert durch einen Stakeholder-Dialog</p>	Qualitative Bewertung der Szenarioanalysen anhand von 10 Kategorien und einer ordinalen 5-stufigen Skala (A-E).

Studie	Jahr	Region	Datensatz	Stichprobe	Analytische Vorgehensweise
PwC	2018	Deutschland	129 nichtfinanzielle Erklärungen oder Berichte von 129 Unternehmen aus dem Berichtsjahr 2017	Vollerhebung der DAX-160 Unternehmen	Qualitative Analyse der NFEs mithilfe eines Auswertungsfragebogens.
Stakeholder Reporting; Ebner Stolz	2018	Deutschland	174 nichtfinanzielle Erklärungen oder Berichte aus dem Berichtsjahr 2017; Stakeholder-Umfrage 55 Teilnehmer*innen bei 500 angeschriebenen Expert*innen; Unternehmensumfrage Alle berichtspflichtigen Unternehmen im Verteiler; Workshopreihe 3 Veranstaltungen	Die Erhebung wurde nicht näher bestimmt.	Keine detaillierten Angaben zur Methode.

A.3 Erhebungsraster zur Untersuchung der nichtfinanziellen Berichterstattung

1 Allgemein
1.1 Beschreibung des Geschäftsmodells
1.1.1 TBD (to be discussed)
1.1.2 Besondere Veränderungen im Vgl. zum Vorjahr
1.1.3 Das Unternehmen berichtet für verschiedene Geschäftsbereiche
1.1.3.1 Einheitlich
1.1.3.2 Unterschiedlich
1.1.4 Gute Übersichtsdarstellung des Geschäftsmodells (GM)
1.1.5 Das GM wird nicht beschrieben
1.1.6 Das GM wird an ausgewiesener Stelle beschrieben
1.1.6.1 außerhalb der NFE
1.1.6.2 innerhalb der NFE
1.1.7 Darstellung der Umweltrelevanz des Geschäftsmodells
1.1.7.1 Die Umweltrelevanz des GM wird ...
1.1.7.1.1 nicht deutlich: 0
1.1.7.1.2 vage angedeutet: 1
1.1.7.1.3 in einzelnen Punkten verdeutlicht: 2
1.1.7.1.4 umfassend verdeutlicht: 3
1.1.8 Darstellung strateg. Nachhaltigkeitsbeitrag d. Geschäftsmodells
1.1.8.1 nicht deutlich: 0
1.1.8.2 vage angedeutet: 1
1.1.8.3 in Einzelaspekten erkenntlich: 2
1.1.8.4 umfassend nachvollziehbar: 3
1.1.9 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
1.2 Nutzung von Rahmenwerken
1.2.1 Umfassende Reporting-Rahmenwerke
1.2.1.1 GRI

1.2.1.1.1 GRI Standards
1.2.1.1.1.1 Kern
1.2.1.1.1.2 Umfassend
1.2.1.1.1.3 Nur daran orientiert
1.2.1.1.1.4 nicht vollumfänglich/ selektiv
1.2.1.1.1.5 Sonstige Bezugnahme auf GRI
1.2.1.1.2 G4 oder ältere Versionen
1.2.1.2 UN Global Compact
1.2.1.2.1 (UNGC) Nur daran orientiert
1.2.1.2.2 (UNGC) Veröffentlichung eines Fortschrittsberichts
1.2.1.3 DNK
1.2.1.3.1 Veröffentlichung einer Entsprechenserklärung
1.2.1.3.2 in der Form einer DNK-Erklärung
1.2.1.3.3 (DNK) Nur daran orientiert
1.2.1.4 IIRC - Integrated Reporting
1.2.1.5 SASB Sustainability Accounting Standards Board
1.2.2 Bad Practices
1.2.2.1 Keinerlei Erwähnung von Rahmenwerken
1.2.2.2 Einzelner Verweis auf die Nutzung von Rahmenwerken
1.2.3 Übergeordnete Rahmenwerke, die mehr als Reporting umfassen
1.2.3.1 SDGs
1.2.3.1.1 Berücksichtigung der SDGs
1.2.3.1.2 (SDG) Außerhalb der NFE
1.2.3.2 UNGP Reporting Framework
1.2.3.3 OECD Leitsätze für MNU/Guidelines for Multinational Enterprises
1.2.3.3.1 OECD Due Diligence Guidance for Responsible Business Conduct
1.2.3.3.2 OECD Sectoral Due Diligence Guidances
1.2.3.4 ILO International Labour Organization standards
1.2.3.5 ISO 26000

1.2.4 TBD
1.2.4.1 Vage/ unklare Aussagen
1.2.4.2 Fehlerhafte Suchaufträge
1.2.4.3 Fälle, wo Informationen außerhalb der NFE sind
1.2.5 Das Unternehmen verzichtet auf die Nutzung von Rahmenwerken
1.2.5.1 Expliziter Verweis auf Verzicht von Rahmenwerken ohne Begründung
1.2.5.2 Expliziter Verweis auf Verzicht von Rahmenwerken mit Begründung
1.2.6 Umwelt- und insbes. klimabezogene Reporting-Leitlinien
1.2.6.1 CDP environmental reporting system and framework
1.2.6.2 TCFD
1.2.6.3 GHG Protocol
1.2.6.3.1 Corporate Standard
1.2.7 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
1.3 Governance (zu CSR/Nachhaltigkeit übergreifend)
1.3.1 Verantwortlichkeit des Vorstands für Nachhaltigkeit
1.3.1.1 Bei der Darstellung der Verantwortlichkeiten des Vorstandes ...
1.3.1.1.1 gibt es keine nennenswerten Nachhaltigkeitsbezüge 0
1.3.1.1.2 gibt es Nachh. jedoch unspez. pers. Verantw. 1
1.3.1.1.3 gibt es Nachh. und spez. pers. Verantw. 2
1.3.1.1.4 gibt es Nachh., spez. pers. Verantw. sowie weitere Ang. 3
1.3.1.1.5 Besondere Textstellen, Good Practice und Bad Practice
1.3.2 Umwelt- und Nachhaltigkeitsmanagementsysteme
1.3.2.1 Energiemanagementsystem
1.3.2.1.1 ISO 50001
1.3.2.1.2 (DIN) EN 16247
1.3.2.1.3 Sonstige
1.3.2.1.4 Nicht spezifiziert
1.3.2.1.5 Besondere Textstellen, Good Practice und Bad Practice
1.3.2.2 Umweltmanagementsystem

1.3.2.2.1 ISO 14001
1.3.2.2.2 EMAS
1.3.2.2.3 Sonstige
1.3.2.2.4 Orientierung an Standards
1.3.2.2.5 Nicht spezifiziert
1.3.2.2.6 Besondere Textstellen, Good Practice und Bad Practice
1.3.2.3 Nachhaltigkeits-/ CSR-Managementsystem
1.3.2.3.1 (DIN) ISO 26000
1.3.2.3.2 RC 14001
1.3.2.3.3 Orientierung an Standards
1.3.2.3.4 Integriertes Managementsystem
1.3.2.3.5 Ohne Standard - Sonstige
1.3.2.3.6 Ohne Standard - Nicht spezifiziert
1.3.2.3.7 Besondere Textstellen, Good Practice und Bad Practice
1.3.3 ESG-Kriterien für Leistungsvergütung des Managements
1.3.3.1 Außerhalb NFE
1.3.3.2 Innerhalb NFE
1.3.3.3 Enge Auswahl für qualitative Auswertung
1.3.4 Angaben zur operativen Zuständigkeit für CSR-Management
1.3.4.1 in Investor-Relations-Abteilung angesiedelt
1.3.4.2 in Kommunikations-/ PR-Abteilung angesiedelt
1.3.4.3 in HSEQ-Abteilung angesiedelt
1.3.4.4 in separater, spezifischer Abteilung angesiedelt
1.3.4.5 sonstige Abteilungen
1.3.4.6 einzelne beauftragte Person(en)
1.3.4.7 multiple beauftragte Personen
1.3.4.8 dezentrale Zuständigkeiten
1.3.4.9 thematisch eingegrenzte Arbeitsgruppe
1.3.4.10 in abteilungs-/ hierarchieübergr. Gremium angesiedelt

1.3.4.11 primär strategische organis. Einheiten
1.3.4.12 sonstige organisatorische Zuständigkeit
1.3.4.13 Beispiele guter Praxis
1.3.4.14 Enge Auswahl für qualitative Auswertung
1.3.5 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
1.3.6 Besondere Veränderungen im Vgl. zum Vorjahr
1.4 Berichterstattung
1.4.1 TBD
1.4.2 Über die LK wird im Kontext von Umweltthemen berichtet
1.4.2.1 Eindeutige/s Umweltkapitel (mit NFE-Anteil) vorhanden
1.4.2.1.1 Keine (nennenswerten) LK-Informationen (im NFE-Bereich)
1.4.2.1.2 Nennenswerte LK-Informationen (im NFE-Bereich) enthalten
1.4.2.1.2.1 Im Umweltkapitel im allgemeinen Kontext der Umweltbelange
1.4.2.1.2.2 Im Umweltkapitel im Kontext einzelner Umweltthemen
1.4.2.2 Eindeutige/s Umweltkapitel, jedoch komplett außerhalb der NFE
1.4.2.3 Kein/e (eindeutiges/n) Umweltkapitel vorhanden
1.4.2.4 Beispiele: Nicht ausreichend
1.4.2.5 Beispiele: Good Practice
1.4.2.6 Sonstige besondere Textstellen
1.4.3 Externe Prüfung durchgeführt?
1.4.3.1 Begrenzte Sicherheit
1.4.3.2 Hinreichende Sicherheit
1.4.3.3 Nicht spezifiziert
1.4.3.4 Keine externe Prüfung
1.4.3.5 Besondere T.: DNK-Berichte mit Standardangabe zur Prüfung
1.4.3.6 Besondere T.: DNK-Berichte ohne Standardangabe zur Prüfung
1.4.3.7 Besondere Textstellen, Good Practice und Bad Practice
1.5 Wesentlichkeitsanalyse
1.5.1 Ansatz/Methodik zur Bestimmung der wesentlichen Umweltthemen

1.5.1.1 Wird dargestellt, welche Stakeholder(Gruppen) einbezogen wurden
1.5.1.1.1 vage
1.5.1.1.1.1 interne und externe Stakeholder
1.5.1.1.1.2 Es werden lediglich interne Stakeholder einbezogen
1.5.1.1.2 konkret
1.5.1.2 Wird dargestellt wie die Stakeholder(Gruppen) einbezogen wurden
1.5.1.2.1 vage
1.5.1.2.2 konkret
1.5.1.3 Wird deutlich, wie aktuell die Wesentlichkeitsanalyse ist?
1.5.1.3.1 Die aktuelle Wesentlichkeitsanalyse stammt aus dem Jahr ...
1.5.1.3.1.1 2020
1.5.1.3.1.2 2019
1.5.1.3.1.3 2018
1.5.1.3.1.4 2017
1.5.1.3.1.5 2016
1.5.1.3.1.6 2015
1.5.1.3.1.7 2014
1.5.2 Wesentliche Umweltthemen
1.5.2.1 Klima
1.5.2.1.1 Klimawandel
1.5.2.1.1.1 Treibhausgasemissionen
1.5.2.1.1.1.1 CO2-Emissionen
1.5.2.1.2 Klimaanpassung
1.5.2.1.3 Klimaschutz/ CO2-Reduktion
1.5.2.1.3.1 Dekarbonisierung des Geschäfts
1.5.2.1.3.2 klimafreundliche Mobilität
1.5.2.2 Emissionen allg.
1.5.2.2.1 Luftschadstoffe
1.5.2.2.2 Lärm

1.5.2.3 Energie allg.
1.5.2.3.1 Energiemanagement
1.5.2.3.2 Energieeffizienz
1.5.2.3.3 Energieverbrauch
1.5.2.3.4 Energieerzeugung
1.5.2.4 Wasser allg.
1.5.2.4.1 Wasserverschmutzung
1.5.2.4.2 Wasserverbrauch
1.5.2.4.3 Abwasser
1.5.2.5 Ressourcen und Material allg.
1.5.2.5.1 Ressourcen-/Materialschutz
1.5.2.5.2 Ressourcen-/Materialmanagement
1.5.2.5.3 Ressourcen-/Materialschonung
1.5.2.5.4 Ressourcen-/Materialverbrauch
1.5.2.5.5 Ressourcen-/Materialeffizienz
1.5.2.6 Abfall
1.5.2.6.1 Abfallmanagement
1.5.2.6.2 Abfallentsorgung
1.5.2.6.3 Abfallaufkommen
1.5.2.7 Kreislaufwirtschaft
1.5.2.8 Biodiversität allg.
1.5.2.8.1 Boden- und Landnutzung
1.5.2.8.2 Schutz und Wiederherstellung von Ökosystemen
1.5.2.9 Sonstige
1.5.2.9.1 Gefahrenstoffe
1.5.2.9.2 Umweltauswirkungen
1.5.2.9.3 Innovationen
1.5.2.9.4 Compliance
1.5.2.9.5 Anlagen- und Produktsicherheit

1.5.2.9.6 Nachhaltiges Bauen
1.5.2.9.7 Nachhaltiges Banking und nachhaltige Finanzierung
1.5.2.9.8 Digitale Lösungen
1.5.2.9.9 Logistik, Mobilität und Transport
1.5.2.9.10 Verpackungen
1.5.2.9.11 Umwelt
1.5.2.9.12 Umweltschutz
1.5.2.9.13 Umweltmanagement
1.5.2.9.14 Verantwortungsvolle Beschaffung
1.5.2.9.15 Produktnachhaltigkeit
1.5.2.9.16 Ganzheitliches Risikomanagement
1.5.2.9.17 Logistik, Mobilität und Transport
1.5.3 Wesentlichkeitsverständnis
1.5.3.1 Keine Angaben zur Wesentlichkeit
1.5.3.2 Das Wesentlichkeitsverständnis bleibt unklar (=schlechte Praxis)
1.5.3.3 Die Bewertung erfolgt nur outside-in (Auswirkungen auf Geschäft)
1.5.3.4 Die Bewertung erfolgt nur inside-out (Auswirkungen auf Umwelt)
1.5.3.5 Berücksichtigung der doppelten Wesentlichkeitsperspektive
1.5.3.6 Best Practice
1.5.4 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
1.6 Lieferkette
1.6.1 Es wird Transparenz über die Lieferkette hergestellt
1.6.1.1 Es gibt Informationen über die Lieferkettenstruktur
1.6.1.2 Es gibt Informationen zu Vorlieferanten (>Tier 1)
1.6.1.3 Es gibt Informationen über „high-risk“ Lieferketten
1.6.1.4 Best Practice
1.6.1.4.1 Allgemein (Struktur, Aufbau)
1.6.1.4.2 Spezifisch (Rohstoff, Produktionsschritt, Umweltaspekt)
1.6.1.4.3 Übersichtsdarstellungen

1.6.2 Es gibt Pläne/Konzepte zum nachhaltigen Lieferkettenmanagement
1.6.2.1 Lieferantenkodex
1.6.2.2 Lieferantentools
1.6.2.3 Risikobewertung
1.6.2.4 Umgang mit non-compliance
1.6.2.5 Lieferantenmanagement
1.6.2.6 Lieferantenschulungen
1.6.2.7 Ziele
1.6.2.8 Mitwirkung an Brancheninitiativen
1.6.2.9 Sonstiges
1.6.3 Umweltbelange
1.6.3.1 Über Umweltbelange in der Lieferkette wird berichtet
1.6.3.2 Es gibt Informationen zu umweltbezogenen Risiken in der LK
1.6.4 Informationen werden in einem eigenen Kapitel berichtet
1.6.4.1 Eigenes Kapitel „Lieferkette“
1.6.4.2 Eigenes Kapitel „Menschenrechte“
1.6.4.3 Nicht Teil der NFE
1.6.4.3.1 „Lieferkette“ nicht Teil der NFE
1.6.4.3.2 „Menschenrechte“ nicht Teil der NFE
1.6.4.3.3 „andere“ nicht Teil der NFE
1.6.4.4 Eigenes Kapitel „Menschenrechte in der Lieferkette“
1.6.4.5 Eigenes Kapitel „andere“
1.6.5 Negativerklärung
1.6.6 Über Lieferkette wird nur sporadisch berichtet
1.6.7 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
1.6.7.1 Verantwortung/Einfluss
1.6.7.2 Andere Beschreibung der LK
1.6.7.3 Nicht Teil der NFE
1.6.7.4 Ausschlusskriterien für Investitionen

1.6.7.5 Best Practice
1.6.7.6 Bad Practice
1.6.7.7 Sonstiges
1.6.8 Prägnante Übersichtsdarstellungen zur Lieferkette
2 Klima + Energie
2.1 Risikomanagement
2.1.1 Typen von Klimarisiken
2.1.1.1 Es werden physische Risiken berichtet
2.1.1.2 Es werden transitorische Risiken berichtet
2.1.1.3 Es werden sonstige Risiken berichtet
2.1.2 Doppelte Risikoperspektive (outside-in/inside-out)
2.1.2.1 Es wird die Outside-in Perspektive berücksichtigt
2.1.2.1.1 Umwelt allg.
2.1.2.1.2 Klima
2.1.2.1.3 sonst. spezifische Umweltthemen
2.1.2.2 Es wird die Inside-out Perspektive berücksichtigt
2.1.2.2.1 Klima
2.1.2.2.2 Umwelt allg.
2.1.2.2.3 sonst. spezifische Umweltthemen
2.1.3 Es wird über klimabezogene Chancen berichtet
2.1.4 Nichtfinanzielle Risiken werden als nicht wesentlich eingestuft
2.1.5 Es wird über Klimarisiken berichtet
2.1.6 Es wird über sonstige Umweltrisiken berichtet
2.1.7 Es wird nach TCFD berichtet
2.1.7.1 Überwachung d. obersten Führung o. Zuständigkeit darunter definiert
2.1.7.2 Unterscheidung zwischen kurz-/mittel-/langfr. Risiken
2.1.7.3 Es werden explizit langfristige Risiken berichtet
2.1.7.4 Risiken f. grundl. Geschäftsmodell oder Teile davon beschrieben
2.1.7.5 Klimaszenarien bei der Ermittlung der Risiken verwendet

2.1.7.6 Werden Prozesse z. Ermittlg u. Bewertg d. Risiken beschrieben?
2.1.7.7 Werden Prozesse zum Umgang mit den Risiken beschrieben?
2.1.7.8 Eingliederung der Risiken in allgemeines Risikomanagement
2.1.8 Best Practice
2.1.9 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
2.2 Leistungsindikatoren
2.2.1 Es werden Indikatoren/Kennzahlen zu Treibhausgasemiss. berichtet
2.2.1.1 Die Gesamtemissionen aus Scope 1 werden berichtet
2.2.1.2 Die Gesamtemissionen aus Scope 2 werden berichtet
2.2.1.3 (einzelne Kategorien von) Scope 3 Emissionen berichtet
2.2.1.4 Gesamtemissionen Mischung Scopes oder unklar
2.2.2 Qualität Darstellung v. Leistungsindik. Klima
2.2.2.1 Kennzahlen werden mit Werten der Vorjahre verglichen
2.2.2.2 Die berichteten Kennzahlen werden den Zielen gegenübergestellt
2.2.3 Es werden Indikatoren/Kennzahlen zu Klimaanpassung berichtet
2.2.4 Es werden sonstige Indikatoren/Kennzahlen zu Klima berichtet
2.2.5 Es werden Indikatoren/Kennzahlen zum Thema Energie berichtet
2.2.6 Angaben zu Qualität/Unsicherheit berichteter Infos und Daten
2.2.7 Best Practice
2.2.8 Worst Practice
2.2.9 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
2.3 Bewertung der Konsistenz der Darstellungen
2.3.1 Best Practice
2.3.2 Worst Practice
2.3.3 Besondere/auffällige Textstellen
2.4 Maßnahmen
2.4.1 Es werden relevante Maßnahmen zu Klima/Energie beschrieben
2.4.2 Best Practice
2.4.3 Worst Practice

2.4.4 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
2.5 Strategie
2.5.1 Es ist eine Strategie vorhanden
2.5.1.1 Umwelt allg.
2.5.1.2 Klima
2.5.1.3 sonstige spez. Umweltthemen
2.5.2 Best Practice
2.5.3 Worst Practice
2.5.4 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
2.5.5 Risikomanagement
2.5.5.1 Doppelte Risikoperspektive (outside-in/inside-out)
2.5.5.1.1 Es wird die Outside-in Perspektive berücksichtigt
2.5.5.1.1.1 Umwelt allg.
2.5.5.1.1.2 Klima
2.5.5.1.1.3 sonst. spezifische Umweltthemen
2.5.5.1.2 Es wird die Inside-out Perspektive berücksichtigt
2.5.5.1.2.1 Umwelt allg.
2.5.5.1.2.2 Klima
2.5.5.1.2.3 sonst. spezifische Umweltthemen
2.5.5.2 Typen von Klimarisiken
2.5.5.2.1 Es werden physische Risiken berichtet
2.5.5.2.2 Es werden transitorische Risiken berichtet
2.5.5.3 Nichtfinanzielle Risiken werden als nicht wesentlich eingestuft
2.5.5.4 Es wird über Klimarisiken berichtet
2.5.5.5 Es wird über sonstige Umweltrisiken berichtet
2.5.5.6 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
2.6 Ziele
2.6.1 Es werden Klimaziele beschrieben
2.6.1.1 Zur Qualität der Beschreibungen von Klimazielen

2.6.1.1.1 Wird das Erreichen von Klimaneutralität als Ziel formuliert?
2.6.1.1.1.1 Bis wann soll das Ziel der Klimaneutralität erreicht werden?
2.6.1.1.2 Das Unternehmen hat kurzfristige Klimaziele (< 5 Jahre)
2.6.1.1.3 Das Unternehmen hat mittelfristige Klimaziele (5-10 Jahre)
2.6.1.1.4 Das Unternehmen hat langfristige Klimaziele (> 10 Jahre)
2.6.1.1.5 Die Klimaziele sind wissenschaftsbasiert
2.6.2 Es werden Energieziele beschrieben
2.6.3 Best Practice
2.6.4 Worst Practice
2.6.5 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
2.7 Zu Klima wird berichtet
2.7.1 0 gar nicht
2.7.2 1 geringfügig
2.7.3 2 teilweise
2.7.4 3 umfangreich
3 sonstige Umweltthemen
3.1 Boden und Biodiversität
3.1.1 Zu dem Umweltthema wird berichtet
3.1.1.1 0 gar nicht
3.1.1.2 1 geringfügig
3.1.1.3 2 teilweise
3.1.1.4 3 umfangreich
3.1.2 Ziele
3.1.2.1 Es werden Ziele beschrieben
3.1.2.1.1 Die Ziele sind quantifiziert
3.1.2.2 Worst Practice
3.1.3 Leistungsindikatoren
3.1.3.1 Qualität der Darstellung von Leistungsindikatoren
3.1.3.1.1 Kennzahlen werden mit Werten der Vorjahre verglichen

3.1.3.2 Es werden Indikatoren / Kennzahlen berichtet
3.1.3.2.1 Zu welchen Aspekten gibt es Kennzahlen?
3.1.3.2.1.1 Kennzahlen zu Wiederherstellung und Schutz von Ökosystemen
3.1.3.2.1.2 Sonstige Kennzahlen
3.1.3.3 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
3.1.4 Maßnahmen
3.1.4.1 Es werden relevante Maßnahmen beschrieben
3.1.4.1.1 Maßnahmen beziehen sich auf Biodiversität am Standort
3.1.4.1.2 Maßnahmen beziehen sich auf Biodiv. abseits des Standortes
3.1.4.2 Best Practice
3.1.4.3 Worst Practice
3.1.4.4 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
3.1.5 zusammenfassende Bewertung
3.1.5.1 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
3.2 Wasser (Wasserverbrauch, Abwasser, Wasserverschmutzung)
3.2.1 Zu Wasser wird berichtet
3.2.1.1 0 gar nicht
3.2.1.2 1 geringfügig
3.2.1.3 2 teilweise
3.2.1.4 3 umfangreich
3.2.2 Leistungsindikatoren
3.2.2.1 Es werden Indikatoren/Kennzahlen berichtet
3.2.2.1.1 Zu welchen Aspekten gibt es Kennzahlen?
3.2.2.1.1.1 Kennzahlen zu Wasserverbrauch
3.2.2.1.1.2 Kennzahlen zu Abwasser
3.2.2.1.1.3 Kennzahlen zu Wasserverschmutzung
3.2.2.1.1.4 Sonstige Kennzahlen
3.2.2.2 Qualität der Darstellung von Leistungsindikatoren
3.2.2.2.1 Kennzahlen werden mit Werten der Vorjahre verglichen

3.2.2.2 Die berichteten Kennzahlen werden den Zielen gegenübergestellt
3.2.2.3 Best practice
3.2.2.4 Worst Practice
3.2.2.5 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
3.2.3 Ziele
3.2.3.1 Es werden Ziele beschrieben
3.2.3.1.1 Die Ziele sind quantifiziert
3.2.3.2 Best practice
3.2.3.3 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
3.2.4 Maßnahmen
3.2.4.1 Es werden relevante Maßnahmen im Bereich Wasser beschrieben
3.2.4.2 Best practice
3.2.4.3 Worst Practice
3.2.4.4 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
3.2.5 zusammenfassende Bewertung
3.2.5.1 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
3.3 Abfallaufkommen und -entsorgung
3.3.1 Zu Abfall und Entsorgung wird berichtet
3.3.1.1 0 gar nicht
3.3.1.2 1 geringfügig
3.3.1.3 2 teilweise
3.3.1.4 3 umfangreich
3.3.2 Ziele
3.3.2.1 Es werden Ziele beschrieben
3.3.2.1.1 Die Ziele sind quantifiziert
3.3.2.2 Best Practice
3.3.2.3 Worst Practice
3.3.2.4 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
3.3.3 Leistungsindikatoren

3.3.3.1 Qualität der Darstellung von Leistungsindikatoren
3.3.3.1.1 Kennzahlen werden mit Werten der Vorjahre verglichen
3.3.3.1.2 Die berichteten Kennzahlen werden den Zielen gegenübergestellt
3.3.3.2 Es werden Indikatoren/Kennzahlen berichtet
3.3.3.3 Best Practice
3.3.3.4 Worst Practice
3.3.3.5 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
3.3.4 Maßnahmen
3.3.4.1 Es werden relevante Maßnahmen beschrieben
3.3.4.2 Worst Practice
3.3.4.3 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
3.3.5 zusammenfassende Bewertung
3.3.5.1 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
3.4 Luft (Luftschadstoffe)
3.4.1 Zu dem Umweltthema wird berichtet
3.4.1.1 0 gar nicht
3.4.1.2 1 geringfügig
3.4.1.3 2 teilweise
3.4.1.4 3 umfangreich
3.4.2 Leistungsindikatoren
3.4.2.1 Qualität der Darstellung von Leistungsindikatoren
3.4.2.1.1 Kennzahlen werden mit Werten der Vorjahre verglichen
3.4.2.1.2 Die berichteten Kennzahlen werden den Zielen gegenübergestellt
3.4.2.2 Es werden Indikatoren/Kennzahlen berichtet
3.4.2.3 Worst Practice
3.4.2.4 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
3.4.3 Ziele
3.4.3.1 Es werden Ziele beschrieben
3.4.3.1.1 Die Ziele sind quantifiziert

3.4.3.2 Best Practice
3.4.4 Maßnahmen
3.4.4.1 Es werden relevante Maßnahmen beschrieben
3.4.4.2 Best Practice
3.4.4.3 Worst Practice
3.4.4.4 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
3.4.5 zusammenfassende Bewertung
3.4.5.1 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
3.5 Kreislaufwirtschaft: Ressourcen und Material (Kreislaufführung)
3.5.1 Maßnahmen
3.5.1.1 Es werden relevante Maßnahmen beschrieben
3.5.1.2 Best Practice
3.5.1.3 Worst Practice
3.5.1.4 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
3.5.2 Ziele
3.5.2.1 Es werden Ziele beschrieben
3.5.2.1.1 Zu welchen Aspekten gibt es Ziele?
3.5.2.1.1.1 Ziele zu Ressourcengewinnung
3.5.2.1.1.2 Ziele zu Ressourcenverbrauch
3.5.2.1.1.3 Ziele zu Ressourceneffizienz
3.5.2.1.1.4 Ziele zu Kreislaufführung
3.5.2.1.1.5 Sonstige Ziele
3.5.2.1.2 Die Ziele sind quantifiziert
3.5.2.2 Best Practice
3.5.2.3 Worst Practice
3.5.2.4 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
3.5.3 Leistungsindikatoren
3.5.3.1 Qualität der Darstellung von Leistungsindikatoren
3.5.3.1.1 Kennzahlen werden mit Werten der Vorjahre verglichen

3.5.3.1.2 Die berichteten Kennzahlen werden den Zielen gegenübergestellt
3.5.3.2 Es werden Indikatoren/Kennzahlen berichtet
3.5.3.2.1 Zu welchen Aspekten gibt es Kennzahlen?
3.5.3.2.1.1 Kennzahlen zu Ressourcengewinnung
3.5.3.2.1.2 Kennzahlen zu Ressourcenverbrauch
3.5.3.2.1.3 Kennzahlen zu Ressourceneffizienz
3.5.3.2.1.4 Kennzahlen zur Kreislaufführung
3.5.3.2.1.5 Sonstige Kennzahlen
3.5.3.3 Best Practice
3.5.3.4 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
3.5.4 zusammenfassende Bewertung
3.5.4.1 Besondere Textstellen/auffällige Zitate
3.5.5 Zu Kreislaufwirtschaft: Ressourcen und Material wird berichtet
3.5.5.1 0 gar nicht
3.5.5.2 1 geringfügig
3.5.5.3 2 teilweise
3.5.5.4 3 umfangreich