

# SUSTY

---

DER KLEEBERG SUSTAINABILITY NEWSLETTER

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

# 2024

## EFRAG

EFRAG IG 1: Leitfaden zur Umsetzung  
der Wesentlichkeitsbewertung

## CBAM

CO<sub>2</sub>-Grenzausgleichsmechanismus

## CSRD

Prüfung mit begrenzter und mit  
hinreichender Sicherheit

## ESRS

Angabepflicht ESRS S1-16:  
Vergütungskennzahlen  
(Verdienstunterschiede und  
Gesamtvergütung)

## EFRAG IG 1: Leitfaden zur Umsetzung der Wesentlichkeitsbewertung

Um Unternehmen bei der Umsetzung der gestiegenen Anforderungen an eine transparente Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) zu unterstützen, hat die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) drei Leitfäden (sog. Implementation Guidances (IG)) entwickelt, die praxisorientierte Anleitungen und Methoden enthalten. Diese Leitfäden **basieren auf den Europäischen Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS)** und sind nicht verbindlich.

[Implementation Guidance 1 \(IG 1\)](#)

Der **IG1-Leitfaden zur Wesentlichkeitsbewertung** bietet praxisnahe Anweisungen zur Anwendung der doppelten Wesentlichkeit. Er zeigt, wie Unternehmen relevante **ESG-Themen** (Umwelt, Soziales und Governance) sowie die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen (**IRO**) identifizieren, bewerten und transparent in ihre Berichterstattung integrieren können. Die Wesentlichkeitsbewertung umfasst vier Hauptschritte:

1. **Kontextanalyse:** Bewertung des Unternehmenskontextes, einschließlich Geschäftstätigkeit sowie Markt- und Umweltbedingungen.
2. **Identifikation relevanter Nachhaltigkeitsaspekte:** Ermittlung konkreter, relevanter Themen und ihrer Auswirkungen, Risiken und Chancen entlang der gesamten Wertschöpfungskette.
3. **Bewertung und Priorisierung:** Bestimmung der wesentlichen Aspekte anhand von Kriterien wie Schweregrad und Eintrittswahrscheinlichkeit der Auswirkungen sowie qualitativen und quantitativen Schwellenwerten.

4. **Berichterstattung:** Transparente Offenlegung der wesentlichen Themen, selbst wenn keine Maßnahmen zur Abmilderung geplant sind

Der IG1-Leitfaden legt besonderen Wert auf die aktive **Einbindung von Stakeholdern** in die Wesentlichkeitsbewertung. Unternehmen sollen die Perspektiven relevanter Interessengruppen berücksichtigen, um sicherzustellen, dass die identifizierten Themen für alle Beteiligten nachvollziehbar und relevant sind. Stakeholder-Feedback dient dabei als wertvolle Grundlage, um Nachhaltigkeitsaspekte umfassend zu bewerten.

Zur Förderung einer harmonisierten und vergleichbaren Berichterstattung weist der Leitfaden auf **Synergien** hin, sofern bislang **andere internationale Standards** wie etwa GRI oder ISSB-Standards zur Anwendung kamen. Zudem verweist er auf Sorgfaltsstandards wie die OECD-Leitsätze und die UN-Leitprinzipien, um die Qualität und Glaubwürdigkeit der Berichte zu stärken.

Ein weiteres praktisches Element ist die **umfangreiche FAQ-Sektion**, die häufige Fragen zu speziellen Anforderungen und Herausforderungen beantwortet. Sie bietet hilfreiche Orientierung zu Themen wie bspw. Stakeholder-Einbindung, Wesentlichkeitsschwellen und internationalen Standards, damit Unternehmen den Bewertungsprozess flexibel an ihre spezifischen Bedürfnisse anpassen können.

Link: [EFRAG IG1 – Materiality Assessment](#)



## CO<sub>2</sub>-Grenzausgleichsmechanismus

Der **Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM)** ist ein EU-Instrument, das am 01.10.2023 in Kraft trat. Ziel ist es, einen CO<sub>2</sub>-Preis auf bestimmte importierte Waren zu erheben, um CO<sub>2</sub>-Fußabdrücke zu erfassen und Wettbewerbsnachteile für europäische Unternehmen zu verringern. So soll verhindert werden, dass Unternehmen CO<sub>2</sub>-intensive Produktionen in Länder mit geringeren Klimaschutzauflagen verlagern – sog. „**Carbon Leakage**“.

Der CBAM ist Teil des „**Fit für 55**“-Pakets, das die CO<sub>2</sub>-Emissionen in der EU bis 2030 um 55 % gegenüber 1990 senken soll. In der ersten Phase umfasst er emissionsintensive Produkte wie **Eisen, Stahl, Zement, Aluminium, Elektrizität, Düngemittel und Wasserstoff**. Eine Erweiterung auf Kunststoffe und chemische Produkte ist ab 2027 geplant, mit vollständiger Einbindung weiterer Industrien bis 2034.

1. **Übergangsphase** (Oktober 2023 – Dezember 2025): Unternehmen, die betroffene Waren importieren, müssen vierteljährlich Berichte über Menge, direkte und indirekte Emissionen sowie gezahlte CO<sub>2</sub>-Preise einreichen. In dieser Phase sind keine finanziellen Ausgleichsmaßnahmen notwendig, jedoch ist die Nutzung von Defaultwerten auf 20 % der Emissionen begrenzt.
2. **Implementierungsphase** (ab 2026): Unternehmen müssen sich registrieren und CO<sub>2</sub>-Zertifikate für die Emissionen ihrer Importe erwerben. Bis zum 31. Mai eines jeden Jahres ist eine CBAM-Erklärung mit der entsprechenden Anzahl an Zertifikaten einzureichen, wobei die Emissionsdaten von akkreditierten Stellen überprüft werden.

Die **Berechnung der Emissionen** erfolgt durch direkte Messungen, die Verwendung von Referenzwerten oder Aktivitätsdaten und wird von der EU-Kommission überwacht. Der **CO<sub>2</sub>-Preis für CBAM-Zertifikate** orientiert sich hierbei am Preisniveau des Europäischen Emissionshandelssystems (EU-ETS) und spiegelt die in den importierten Waren enthaltenen Emissionen wider.

Das zentrale elektronische System zur Verwaltung der CBAM-Berichte während der Übergangsphase ist das **CBAM Transitional Registry**, welches von der EU-Kommission betrieben wird. Es ist mit bestehenden Zoll- und Überwachungssystemen wie dem Surveillance System (SURV3) und dem TARIC-System verbunden, wodurch eine reibungslose Integration mit den Zollsystemen der Mitgliedstaaten ermöglicht wird.

Unternehmen, die ihre **CBAM-Pflichten nicht erfüllen**, müssen mit strengen Sanktionen rechnen. Für fehlende oder unvollständige Berichte drohen **Bußgelder** von EUR 10 bis EUR 50 pro importierter Tonne nicht gemeldeter Emissionen. Ab 2026 gilt bei jeder nicht ausgeglichenen importierten Tonne CO<sub>2</sub> ein Bußgeld von EUR 100. Wiederholte Verstöße können zum Entzug des Status als „zugelassener CBAM-Anmelder“ führen, was den Import von CBAM-Waren verhindert.

[Link: CBAM-Informationen der EU Kommission; CBAM-Verordnung](#)



## Prüfung mit begrenzter und mit hinreichender Sicherheit

Die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten kann je nach Form und Umfang des Prüfungsauftrags auf unterschiedliche Weise erfolgen. Dabei wird zwischen **zwei verschiedenen Sicherheitsniveaus** unterschieden: Prüfung mit **begrenzter Sicherheit (limited assurance)** und Prüfung mit **hinreichender Sicherheit (reasonable assurance)**.

Mangels eines spezifischen Prüfungsstandards wurde bislang die Prüfung von nichtfinanziellen Informationen bzw. Nachhaltigkeitsinformationen oft nach dem Standard ISAE 3000 (revised) durchgeführt, der allgemein die Prüfung nichtfinanzieller Informationen betrifft. Mit **ISSA 5000 „General Requirements for Sustainability Assurance Engagements“** hat das IAASB nun jüngst einen eigenen, auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung fokussierten Standard verabschiedet. Beide Standards behandeln beide Prüfungsarten.

### Begrenzte Sicherheit – Limited Assurance

Bei der Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit reduziert der Prüfer das **Risiko wesentlicher Falschaussagen und -darstellungen auf ein vertretbares Niveau**. Die Prüfung ist dabei weniger tiefgehend und betrachtet weniger Details. Die durchgeführten Prüfungshandlungen weichen in Umfang, Zeithorizont und Geltungsbereich von Unternehmen zu Unternehmen ab. Der Prüfer muss sich ein Verständnis über die allgemeinen Prozesse der Risikobewertung verschaffen, um Bereiche mit einem erhöhten Risiko

identifizieren zu können. Das Prüfungsurteil wird in der Form **einer negativen Schlussfolgerung** abgegeben, d.h. der Prüfer bestätigt, dass ihm **keine Hinweise auf Falschaussagen aufgefallen** sind.

### Hinreichende Sicherheit – Reasonable Assurance

Die Prüfung mit hinreichender Sicherheit sieht hingegen vor, dass der Prüfer ausreichende Nachweise erlangt, um zum Schluss zu kommen, dass der Nachhaltigkeitsbericht **frei von wesentlichen Falschdarstellungen** ist und **mit den angewendeten Berichtsgrundsätzen (den ESRS) übereinstimmt**. Im Vergleich zu einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit gehen die **Prüfungshandlungen tiefer**, das **Risiko von Falschaussagen** wird nicht nur gewürdigt, sondern auch **beurteilt**. Hierzu gehören neben Einzelfallprüfungen z.B. Plausibilitätsprüfungen, IKS-bezogene Funktionstests oder Vergleichsabschätzungen. Bei dieser Prüfungsart gelangt der Prüfer bei seiner Schlussfolgerung zu einer **Positivaussage**. Anders als bei begrenzter Sicherheit, bei der der Prüfervermerk aussagt, dass keine wesentlichen Abweichungen festgestellt worden sind, trifft der Prüfer bei hinreichender Sicherheit die positive Aussage, dass der Bericht frei von wesentlichen Falschaussagen ist.

Link: [IAASB zu ISSA 5000](#)



## Angabepflicht ESRS S1-16: Vergütungskennzahlen (Verdienstunterschiede und Gesamtvergütung)

Gemäß der Angabepflicht **ESRS S1-16 zu Vergütungsparametern** muss ein Unternehmen das **prozentuale Einkommensgefälle zwischen weiblichen und männlichen Beschäftigten** offenlegen (sog. Gender Pay Gap). Zusätzlich besteht die Verpflichtung, das **Verhältnis der jährlichen Gesamtvergütung der am höchsten bezahlten Person zum Median der jährlichen Gesamtvergütung aller anderen Beschäftigten** auszuweisen. Die hierbei relevante Vergütung, die ein Arbeitgeber direkt oder indirekt an seine Arbeitnehmer zahlt, umfasst sowohl den üblichen Grund- oder Mindestlohn als auch sämtliche weitere Vergütungsbestandteile.

Das **unbereinigte geschlechtsspezifische Verdienstgefälle** soll Aufschluss darüber geben, wie stark sich die Einkommen von Frauen und Männern unterscheiden. In der Praxis gibt es verschiedenste Formen der Entlohnung. Hierbei besteht das Risiko, dass bestimmte wirtschaftliche Vorteile ausschließlich oder überwiegend einem Geschlecht gewährt werden. Deshalb müssen für die **Ermittlung des Gender Pay Gap alle Vergütungsbestandteile** (fest und variabel) berücksichtigt werden. Zur Berechnung des Verdienstgefälles muss das Unternehmen den Bruttoverdienst aller Arbeitnehmer berücksichtigen und folgende Formel anwenden:

$$\frac{\text{durchschnittlicher Bruttostundenverdienst von männlichen Arbeitnehmern}}{\text{durchschnittlicher Bruttostundenverdienst von weiblichen Arbeitnehmern}} - \frac{\text{durchschnittlicher Bruttostundenverdienst von weiblichen Arbeitnehmern}}{\text{durchschnittlicher Bruttostundenverdienst von männlichen Arbeitnehmern}}$$

In die Berechnung des **Verhältnisses der jährlichen Gesamtvergütung der am höchsten bezahlten Person zum Median der jährlichen Gesamtvergütung aller anderen Arbeitnehmer** muss für die **Ermittlung der Kennzahl** Folgendes miteinbezogen werden:

- Grundgehalt (Summe aus garantierter, kurzfristiger und unveränderlicher Barvergütung),
- sonstige Geldleistungen (z.B. Provisionen, Barzulagen, Bonuszahlungen),
- Sachleistungen (z.B. Autos, private Krankenversicherung, Wellnessprogramme),
- direkte Vergütung, d.h. die Summe der Geldleistungen, Sachleistungen und des gesamten beizulegenden Zeitwerts aller jährlichen langfristigen Anreize (z. B. Aktienoptionen).

Für beide Kennzahlen müssen **Hintergrundinformationen** wie z.B. Methodik der Ermittlung und unterschiedliche Einflüsse **offengelegt werden**, sofern sie für das Verständnis der Kennzahlen notwendig sind. Das IDW adressiert diesbezügliche Fragen in dem Modulstandard IDW RS FAB 100, hier im Modul ESRS S1-M1. Dort wird bspw. auch klargestellt, dass nicht nur vertraglich vereinbarte Vergütungen, sondern auch darüber hinausgehende freiwillig gewährte Entgelte zu berücksichtigen sind.

Link: [ESRS - Delegierte Verordnung vom 09.08.2024](#)



Literatur & Veranstaltungen

Literatur

**Zwirner/Boecker**

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

**Zwirner/Boecker**

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

**Zwirner/Boecker**

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

**Zwirner/Boecker**

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

**Zwirner/Boecker**

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

**Zwirner/Boecker**


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

Veranstaltungen

Termin	Thema
04.12.2024	Bilanzierung und Steuern
05.12.2024	Aktuelle Entwicklungen in der Rechnungslegung
14.01.2025	Einzelfragen zur Konzernrechnungslegung
15.01.2025	Nachhaltigkeitsberichterstattung

**Für Mandanten und Interessierte:**

Besuchen Sie uns gerne auf [www.kleeberg-nachhaltigkeit.de](http://www.kleeberg-nachhaltigkeit.de) oder kontaktieren Sie uns direkt unter [kleeberg.nachhaltigkeit@crowe-kleeberg.de](mailto:kleeberg.nachhaltigkeit@crowe-kleeberg.de).



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



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

Weitere Informationen unter:  
[www.kleeberg-nachhaltigkeit.de](http://www.kleeberg-nachhaltigkeit.de)  
[www.kleeberg.de](http://www.kleeberg.de)

Hier finden Sie Aktuelles zur Nachhaltigkeit:



Hier finden Sie die aktuellen Publikationen zur Nachhaltigkeit:



**Dr. Kleeberg & Partner GmbH**

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

Member Crowe Global

München

[www.kleeberg.de](http://www.kleeberg.de)

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

© 11/2024. Herausgeber dieses Druckwerks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Druckwerk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z.B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photomechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Druckwerk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.

Tax

Audit

Advisory

Legal

IT Audit

Valuation

Sustainability

FAAS