

Einschätzung der Principal Adverse Impact Indicators durch die DRSC/RNE-Pilotgruppe „KMU-Reporting“

Gemeinsame Pilotgruppe des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) und des Rates für Nachhaltige Entwicklung (RNE)



Einleitung



Derzeit werden vielerorts Vorschläge für die Ausgestaltung der Nachhaltigkeitsberichterstattung von kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) diskutiert. Eine besondere Rolle kommt dabei den sogenannten Principal Adverse Impact Indicators (PAI) zu. Diese PAI sind nach der EU-Offenlegungsverordnung Grundlage für Angaben von Finanzinstitutionen zu deren Investitionen, um mögliche nachteilige Auswirkungen auf die Nachhaltigkeit aufzuzeigen. Sie sind auch ein wichtiger Bestandteil der Informationsbedarfe an die Nachhaltigkeitsberichterstattung von KMU.¹

Insbesondere EFRAG arbeitet derzeit an EU-weit anwendbaren KMU-Berichtsstandards. So ist beispielsweise im von EFRAG erarbeiteten Standard für kapitalmarktorientierte KMU (sog. LSME) vorgesehen, dass diese PAI-Angaben für diese Unternehmen verpflichtend sind.² Für die vielen tausend KMU, die nicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sind, erarbeitet EFRAG einen freiwillig anwendbaren Standard, den sog. VSME. Auch in der Konzeption des VSME nehmen die PAI eine zentrale Rolle ein. Unter der Annahme, dass gerade diese Informationen für Geschäftspartner der KMU relevant sind, etwa für Banken im Zusammenhang mit Finanzierungen oder für große Unternehmen im Rahmen der Wertschöpfungskette, sind zahlreiche PAI als Angabepflichten im LSME-Business Partner Modul³ vorgesehen. Die Ausgestaltung der Offenlegungsverordnung wird derzeit überarbeitet, um die daran in der Vergangenheit geäußerte Kritik aufzugreifen. Dies könnte auch zu Anpassungen der PAI führen.

Vor diesem Hintergrund hat sich die Pilotgruppe mit den gegenwärtigen Anforderungen der PAI näher befasst und diese aus Sicht der KMU anhand des/r „Bedarf/Relevanz“ einerseits und der „Schwierigkeit bei der Umsetzung“ andererseits bewertet. Zur anschaulichen Vermittlung

der Ergebnisse der Untersuchung wurde das Instrument der Heat-Map gewählt. Darin ist einerseits das Kriterium „Bedarf/Relevanz“ auf einer Skala von 1-5 („kaum“ bis „sehr hoch“) abgetragen. Darunter wird das Erfordernis der Bereitstellung der entsprechenden Nachhaltigkeitsinformation durch die KMU verstanden, das daraus resultiert, dass diesem Nachhaltigkeitsaspekt eine besonders hohe Bedeutung beigemessen wird. Diese Bedeutung kann sich bereits in entsprechenden Nachfragen von Stakeholdern (Bedarf) zeigen, oder davon unabhängig als für die Beurteilung der Nachhaltigkeit der Unternehmenstätigkeit relevante Nachhaltigkeitsinformation (Relevanz) beurteilt werden. Ergänzt wird die Matrix um das Kriterium der „Umsetzbarkeit für KMU“ (Skala von 1-5, „sehr einfach“ bis „sehr schwierig“), worunter die verschiedenen Herausforderungen für KMU in der Bereitstellung dieser Nachhaltigkeitsinformation verstanden werden. Dies kann bspw. das Verständnis des Indikators, die Datenverfügbarkeit, oder die Belastung der finanziellen/ personellen Kapazitäten der Unternehmen umfassen.

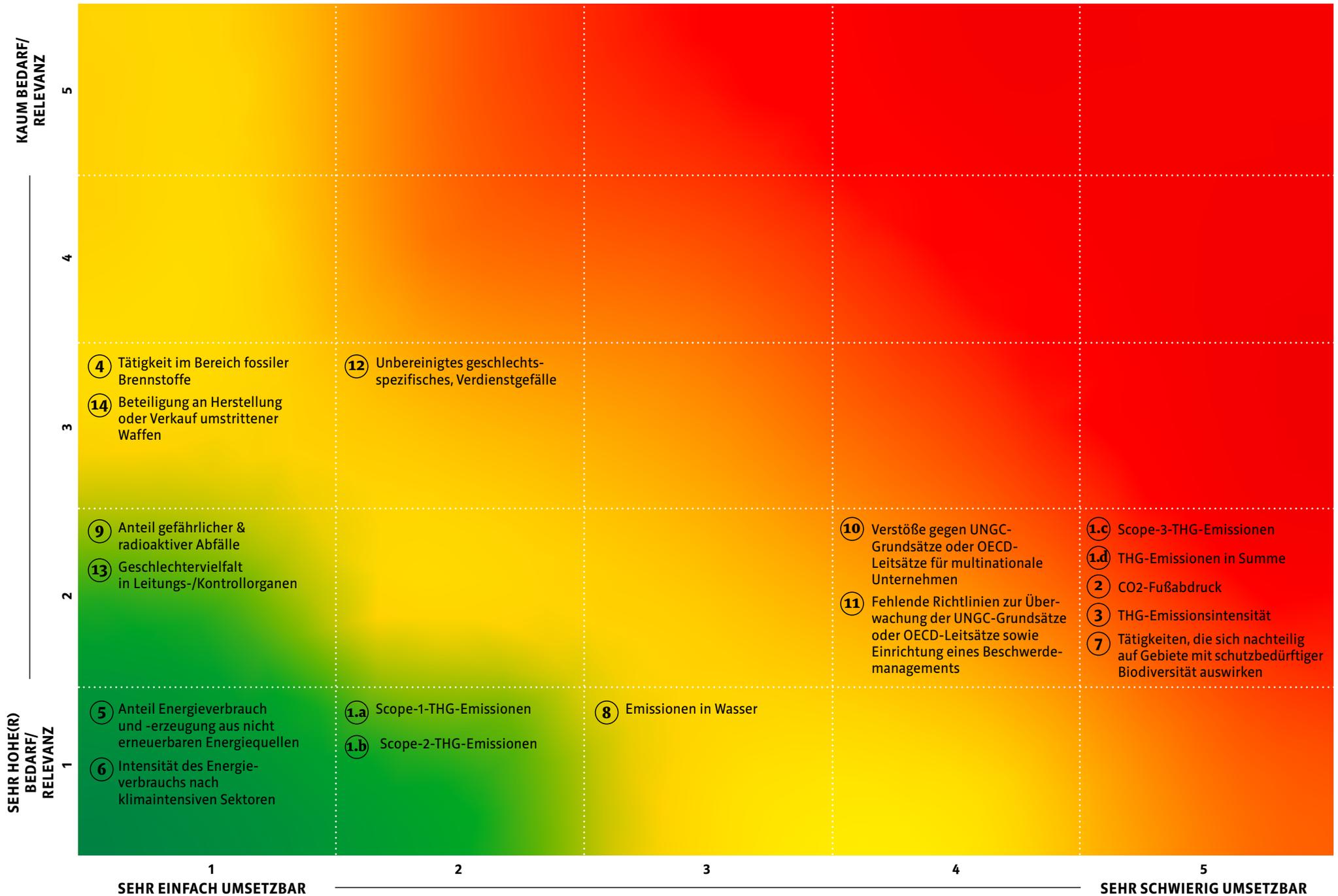
Hintergrund der gewählten Kategorisierung ist, dass aufgezeigt werden soll, welche Nachhaltigkeitsinformationen sowohl besonders relevant und gleichzeitig auch von KMU gut darstellbar sind („grüner Bereich“) und welche Informationen andererseits die KMU vor besondere Herausforderungen stellen, die es aber aufgrund der Relevanz dieser Information zu lösen gilt („gelber / orangener Bereich“). Letztlich wird aufgezeigt, welche Informationen als entweder wenig relevant eingestuft werden oder mit sehr großen Umsetzungsschwierigkeiten verbunden werden. Auch hier wäre zu beurteilen, ob aufgrund der Relevanz Konkretisierungen / Hilfestellungen oder gar Abänderungen der Indikatoren möglich sind, um die Herausforderungen für KMU zu adressieren. Da sich aber die Informationspflichten immer an den tatsächlichen Erfordernissen

orientieren sollten, wäre hier ggf. auch ein (vorläufiger) Verzicht auf die Indikatoren denkbar („roter Bereich“). Diese Einschätzungen sollten im Zeitablauf überprüft werden.

IM ERGEBNIS GEHEN AUS DER NACHFOLGENDEN HEAT-MAP INSBESONDERE FOLGENDE ASPEKTE HERVOR:

- sehr hohe Bedeutung/Relevanz dieser Indikatoren (alle PAI werden den Kategorien (1)-(3) zugeordnet),
- ausgewählte Indikatoren bereiten KMU große Schwierigkeiten in der Umsetzung,
- die Anforderungen bzgl. PAI-Indikatoren im „roten Bereich“ und ggf. auch im „orangenen Bereich“ sollten zunächst weiter diskutiert und ggf. angepasst werden.

Diese Darstellung versteht sich als Beitrag für die Diskussion zur Ausgestaltung der Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung von KMU. Hierfür ist allerdings in einem nächsten Schritt die Eignung dieser Nachhaltigkeitsinformationen aus Sicht der Nutzer*innen zu prüfen. Diese Nachhaltigkeitsinformationen sollten auch für die Adressat*innen, bspw. im Kreditvergabeprozess von Banken oder für die Berichtspflichten großer Unternehmen aus den Lieferkettensorgfaltspflichten, erforderlich und relevant sein. Zu beachten ist zudem, dass die Bewertung der einzelnen PAI von der Branchenzugehörigkeit eines Unternehmens abhängig ist.



Erläuterungen zu den vorgenommenen Beurteilungen der PAI

- a **PAI (1a), (1b):** Angaben zu Scope 1- und Scope 2-THG-Emissionen werden als Basisinformationen angesehen, die von allen Unternehmen erwartbar sein sollten.
- b **PAI (1c), (1d) und (2):** Die Ermittlung von Scope 3-THG-Emissionen ist aufgrund der erforderlichen Berücksichtigung der Emissionen entlang der Wertschöpfungskette mit großen Schwierigkeiten verbunden (z.B. Abgrenzung der Wertschöpfungskette, Daten-/Informationsbeschaffung). Angaben, die auf diesem Indikator beruhen (THG in Summe und CO₂-Fußabdruck), werden daher identisch beurteilt. Es muss zudem ein einheitliches Verständnis über die Inhalte dieser Angabe zwischen Real- und Finanzwirtschaft hergestellt werden.
PAI (3): THG-Emissionsintensität. Dieser Indikator ist von Finanzmarktteilnehmern zur Verfügung zu stellen. Er basiert auf PAI (1d) THG in Summe und wird daher identisch beurteilt.
- c **PAI (6):** Es wird als erforderlich angesehen, dass die Zuordnung zu „klimaintensiven“ Sektoren klar definiert wird.
- d **PAI (7):** Die hohe Bedeutung von Biodiversität ist allgemein anerkannt. Allerdings sind bislang zum einen keine relevanten Indikatoren bzw. deren Ermittlungsmethoden etabliert. Diese Angabe wäre dafür aus Sicht der KMU zu konkretisieren. Dies gilt auch für

Vorgaben wie „in der Nähe“ oder „schutzbedürftiger Biodiversität“. Zum anderen ist die Datenverfügbarkeit gering.

- e **PAI (8):** Die Datenverfügbarkeit ist derzeit gering. Ggf. könnten hier alternativ zunächst „Wasserverbrauch und -entnahme“ als Kriterien definiert werden.
- f **PAI (10) und (11):** Die Befassung mit diesen Leitsätzen ist für KMU in Deutschland typischerweise Teil der unternehmerischen Tätigkeit, jedoch ist die Einhaltung dieser Leitsätze (wie bspw. der Schutz der Menschenrechte, die Achtung der gesetzlich vorgeschriebenen Arbeitgeber-Arbeitnehmer-Beziehungen, die Einhaltung von Umweltvorschriften, Bekämpfung der Bestechung/Korruption, Wettbewerbsvorschriften) häufig Gegenstand gesetzlicher Vorschriften in Deutschland. Viele Aspekte dieser Normen stellen wichtige Indikatoren für die Beurteilung der Unternehmenstätigkeit von KMU dar. Dieser Kanon an Vorgaben wird in KMU jedoch nicht zusammengefasst gesteuert oder beurteilt. Zu ausgewählten Themen ist zudem die Datenverfügbarkeit gering. Eine zusammengefasste Beurteilung, ob Verstöße gegen diese Grund- und Leitsätze vorliegen, ist somit sehr aufwendig. Angesichts der Regelungsdichte in der EU, wäre eine Angabe beschränkt auf Unternehmen außerhalb der EU denkbar.
- g **PAI (12):** Einem „bereinigten“ geschlechtsspezifischen Verdienstgefälle (d.h. Vergleich gleicher Unternehmensebenen) wird eine höhere Aussagekraft als dem in PAI (12) vorgesehenen „unbereinigten“ Verdienstgefälle beigemessen.

Principal Adverse Impact Indicators (PAI)⁴

Die hier angeführten PAI sind definiert in der Delegierten Verordnung zur Ergänzung der Offenlegungsverordnung (VO(EU)2022/1288 in Ergänzung zur VO(EU)2019/2088, Anhang 1, Tabelle 1; das Dokument ist [hier](#) abrufbar) vom 6. April 2022. Demnach gibt es die nachfolgenden Nachhaltigkeitsindikatoren für nachteilige Auswirkungen und dafür vorgesehene Messgrößen.

NACHHALTIGKEITSINDIKATOR FÜR NACHHALTIGE AUSWIRKUNGEN, PAI-NUMMERIERUNG			GGF. ZUSÄTZLICH DETAILLIERTERE BESCHREIBUNG DER GEFORDERTEN MESSGRÖSSE
Treibhausgasemissionen	PAI (1)	THG-Emissionen*	Scope 1-THG-Emissionen* (in der Heat-Map der Pilotgruppe bezeichnet als PAI (1.a))
			Scope 2-THG-Emissionen* (in der Heat-Map der Pilotgruppe bezeichnet als PAI (1.b))
			Scope 3-THG-Emissionen* (in der Heat-Map der Pilotgruppe bezeichnet als PAI (1.c))
			THG-Emissionen gesamt (in der Heat-Map der Pilotgruppe bezeichnet als PAI (1.d))
	PAI (2)	CO ₂ -Fußabdruck*	
	PAI (3)	THG-Emissionsintensität*	
	PAI (4)	Tätigkeit im Bereich der fossilen Brennstoffe*	
Biodiversität	PAI (5)	Anteil des Energieverbrauchs und der Energieerzeugung aus nicht erneuerbaren Energiequellen	Anteil des Energieverbrauchs und der Energieerzeugung aus nicht erneuerbaren Energiequellen im Vergleich zu erneuerbaren Energiequellen, ausgedrückt in Prozent der gesamten Energiequellen
	PAI (6)	Intensität des Energieverbrauchs nach klimaintensiven Sektoren*	Energieverbrauch in GWh pro einer Million EUR Umsatz, aufgeschlüsselt nach klimaintensiven Sektoren
	PAI (7)	Tätigkeiten, die sich nachteilig auf Gebiete mit schutzbedürftiger Biodiversität auswirken*	Unternehmen mit Standorten/Betrieben in oder in der Nähe von Gebieten mit schutzbedürftiger Biodiversität, sofern sich die Tätigkeiten dieser Unternehmen nachteilig auf diese Gebiete auswirken
Wasser	PAI (8)	Emissionen in Wasser*	Tonnen Emissionen in Wasser, die vom Unternehmen verursacht werden
Abfall	PAI (9)	Anteil gefährlicher* und radioaktiver* Abfälle	Tonnen gefährlicher und radioaktiver Abfälle, die vom Unternehmen erzeugt werden

Soziales und Beschäftigung	PAI (10)	Verstöße gegen die UNGC-Grundsätze* und gegen die Leitsätze der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) für multinationale Unternehmen*	
	PAI (11)	Fehlende Prozesse und Compliance-Mechanismen zur Überwachung der Einhaltung der UNGC-Grundsätze* und der OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen*	Fehlende Richtlinien zur Überwachung der Einhaltung der UNGC-Grundsätze und der OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen oder keine Verfahren zur Bearbeitung von Beschwerden wegen Verstößen gegen die UNGC-Grundsätze und OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen eingerichtet
	PAI (12)	Unbereinigtes geschlechtsspezifisches Verdienstgefälle*	Durchschnittliches unbereinigtes geschlechtsspezifisches Verdienstgefälle
	PAI (13)	Geschlechtervielfalt in den Leitungs- und Kontrollorganen	Durchschnittliches Verhältnis von Frauen zu Männern in den Leitungs- und Kontrollorganen der Unternehmen, ausgedrückt als Prozentsatz aller Mitglieder der Leitungs- und Kontrollorgane
	PAI (14)	Engagement in umstrittenen Waffen (Antipersonenminen, Streumunition, chemische und biologische Waffen)	Beteiligung an der Herstellung oder am Verkauf von umstrittenen Waffen

*Für diese Begriffe werden in Anhang 1 der Delegierten Verordnung (EU) 2022/1288 Begriffsbestimmungen und Formeln – teilweise mit Verweisen auf andere EU-Verordnungen – vorgegeben. Bsp. „Scope-1-, 2- und 3-Treibhausgasemissionen“ bezeichnet die Kategorie („Scope“) der Treibhausgasemissionen gemäß Anhang III Nummer 1 Buchstabe e Ziffern i bis iii der Verordnung (EU) 2016/1011 des Europäischen Parlaments und des Rates“ oder das „unbereinigte geschlechtsspezifische Lohngefälle bezeichnet die Differenz zwischen dem durchschnittlichen Bruttostundenverdienst männlicher und weiblicher Beschäftigter, ausgedrückt in Prozent des durchschnittlichen Bruttostundenverdiensts der männlichen Beschäftigten“.

Kontakt



Deutsches Rechnungslegungs
Standards Committee
Joachimsthaler Str. 34, 10719 Berlin

[drsc.de](https://www.drsc.de)
info@drsc.de

Ansprechperson
Dr. Kati Beiersdorf, CPA, beiersdorf@drsc.de



Rat für Nachhaltige Entwicklung
Geschäftsstelle c/o Deutsche Gesellschaft
für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH
Potsdamer Platz 10, 10785 Berlin

[nachhaltigkeitsrat.de](https://www.nachhaltigkeitsrat.de)
info@nachhaltigkeitsrat.de

Ansprechpersonen
Florian Harrlandt, florian.harrlandt@nachhaltigkeitsrat.de
Stephanie Kopp, stephanie.kopp@nachhaltigkeitsrat.de
Isabelle Krahe, isabelle.krahe@nachhaltigkeitsrat.de

Hintergrund der DRSC/ RNE-Pilotgruppe

Die im September 2022 durch DRSC und RNE initiierte Pilotgruppe „KMU-Reporting“ diskutiert unter der Leitung von Prof. Dr. Alexander Bassen eine zukunftsweisende Nachhaltigkeitsberichterstattung von KMU. Dies erfolgt insbesondere im Kontext der Ausweitung der Berichtspflichten zu Nachhaltigkeitsinformationen und der dynamischen Entwicklungen regulatorischer Offenlegungspflichten, die KMU häufig vor Herausforderungen angesichts mangelnder Kapazitäten und Ressourcen stellt. Ziel der Arbeit der Pilotgruppe ist es Bedingungen für eine praktikable und gleichzeitig ambitionierte Nachhaltigkeitsberichterstattung zu definieren. Die Pilotgruppe setzt sich aus Vertreter*innen aus KMU und verschiedenen Stakeholdergruppen der KMU-Nachhaltigkeitsberichterstattung zusammen. Die Pilotgruppe hatte bereits im Juli 2023 einen ersten Zwischenbericht zu den Informationsbedarfen an die KMU-Berichterstattung veröffentlicht. Die Erstellung der vorliegenden Heat-Map beruht auf der Einschätzung und Bewertung der einzelnen Indikatoren durch die Pilotgruppe unter Einbezug von Expert*innen sowohl aus KMU als auch aus großen Unternehmen.

Endnoten

¹ Vgl. DRSC/RNE-Pilotgruppe (2023), abrufbar unter [↘ Ein aktueller Überblick über Informationsbedarfe von Stakeholdern der Nachhaltigkeitsberichterstattung von KMU.](#)

² EFRAG geht von 145 kapitalmarktorientierten KMU in Deutschland aus, die nach dem LSME berichtspflichtig sind. Vgl. EFRAG, SRB-Sitzungsunterlage 03.02 vom 28.6.2023, S. 4f. Dagegen gibt es in Deutschland ca. 62.000 mittelgroße Unternehmen und ca. 350.000 klein Unternehmen. Vgl. Statistisches Bundesamt (2023), Website: Statistisches Bundesamt Deutschland - GENESIS-Online: Ergebnis 48121-0001 (destatis.de), Abruf: 2. Mai 2023. Wobei diese Definition kleiner und mittlerer Unternehmen von der HGB-Definition abweicht. Stattdessen umfasst die KMU-Definition alle Unternehmen bis 249 Beschäftigten und bis 50 Mio. Euro Umsatz (anstelle von 40 Mio. Euro Umsatz). Die hier nicht aufgeführten ca. 2,1 Mio. Kleinstunternehmen haben nach der Definition des Statistischen Bundesamtes bis 9 Beschäftigte und bis 2 Mio. Euro Umsatz.

³ Der VSME enthält drei Module. Das Basis Modul stellt die Grundlage dar. Zusätzlich können das Narrative-PTA-Modul (zu Policies, Targets, Actions) und/oder das Business Partner Modul angewendet werden. Vgl. [↘ EFRAG \(2024\), Exposure Draft VSME vom 22. Januar 2024 \(verfügbar auf Englisch\).](#)

⁴ In der deutschen Übersetzung werden diese Indikatoren beschrieben mit „Beschreibung der wichtigsten nachteiligen Auswirkungen auf Nachhaltigkeitsfaktoren“.