



Tim Kleforn

**Entwicklung eines Konzeptes
zur standardisierten Erfassung
und Vergleichbarkeit von
Nachhaltigkeitskennzahlen**

WIRTSCHAFT

Academic Plus 

BEI GRIN MACHT SICH IHR WISSEN BEZAHLT



- Wir veröffentlichen Ihre Hausarbeit, Bachelor- und Masterarbeit
- Ihr eigenes eBook und Buch - weltweit in allen wichtigen Shops
- Verdienen Sie an jedem Verkauf

Jetzt bei www.GRIN.com hochladen
und kostenlos publizieren



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de/> abrufbar.

Dieses Werk sowie alle darin enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsschutz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlanges. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen, Auswertungen durch Datenbanken und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme. Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie) sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

Impressum:

Copyright © 2025 GRIN Verlag
ISBN: 9783389191392

GRIN Publishing GmbH
Waltherstr. 23
80337 München

Dieses Buch bei GRIN:

<https://www.grin.com/document/1723855>

Tim Kleforn

**Entwicklung eines Konzeptes zur standardisierten
Erfassung und Vergleichbarkeit von Nachhaltigkeits-
kennzahlen**

GRIN - Your knowledge has value

Der GRIN Verlag publiziert seit 1998 wissenschaftliche Arbeiten von Studenten, Hochschullehrern und anderen Akademikern als eBook und gedrucktes Buch. Die Verlagswebsite www.grin.com ist die ideale Plattform zur Veröffentlichung von Hausarbeiten, Abschlussarbeiten, wissenschaftlichen Aufsätzen, Dissertationen und Fachbüchern.

Besuchen Sie uns im Internet:

<http://www.grin.com/>

<http://www.facebook.com/grincom>


http://www.twitter.com/grin_com

Academic Plus – Aktuell, relevant, hochwertig

Mit Academic Plus bietet GRIN ein eigenes Imprint für herausragende Abschlussarbeiten aus verschiedenen Fachbereichen. Alle Titel werden von der GRIN-Redaktion geprüft und ausgewählt.

Unsere Autor:innen greifen in ihren Publikationen aktuelle Themen und Fragestellungen auf, die im Mittelpunkt gesellschaftlicher Diskussionen stehen. Sie liefern fundierte Informationen, präzise Analysen und konkrete Lösungsvorschläge für Wissenschaft und Forschung.





SRH Fernhochschule - The Mobile University
Studiengang: Sustainability Management (MBA)
Modul: Masterthesis

Thema:

**Entwicklung eines Konzeptes zur standardisierten
Erfassung und Vergleichbarkeit von
Nachhaltigkeitskennzahlen**

Vorgelegt von:
Tim Moritz Alexander Kleforn

Fachsemester: 6

Hochgeladen am 26.10.2025

Abstract

The work shows that Environmental, Social and Governance (ESG) information can be systematically converted into a structured, comparable and standardised reporting logic, resulting in conceptual ESG annual financial statements. This framework consists of an ESG balance sheet, which is divided into three functional categories – sustainable assets, sustainable liabilities, and control and context variables – as well as an ESG income statement, which shows sustainable income and expenses. While control and context variables are methodologically part of the ESG balance sheet logic, they cannot be reported quantitatively and are therefore presented at a separate explanatory level, the management report. This three-part structure (balance sheet, income statement, management report) reflects the current regulatory reality and creates the basis for the future integration of quantitative and qualitative ESG information.

A total of 878 quantitative indicators were consolidated into 122 functional groups. The results show a clear dominance of environmental indicators, while social and governance indicators are less pronounced and similar in magnitude. Consistent accounting and classification criteria – control, obligation, economic benefit – can be used to determine which indicators can be recognised as assets or liabilities, while control and context variables outside the core financial statements are structured and recorded in a manner relevant to reporting.

Overall, the study demonstrates that a standardised, accounting-oriented presentation of ESG information is practicable and improves the comparability and structure of sustainability reporting. The results contribute to the conceptual integration of ESG information into financial reporting and open up theoretical and practical perspectives for the future harmonisation of ESG and accounting systems.

Keywords: ESG Annual Statement; Sustainability Reporting; Financial Reporting; Recognition Criteria; Accounting Integration

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	6
Abbildungsverzeichnis	8
Tabellenverzeichnis	9
Anlagenverzeichnis	10
1 Einleitung	11
1.1 Problemstellung	11
1.2 Zielsetzung, Forschungsfrage und -methodik.....	15
1.3 Aufbau	17
2 Theoretische Fundierung	18
2.1 Konzeptionelle Grundlagen und Dimensionen der Nachhaltigkeit	18
2.1.1 Definition und historische Entwicklung des Nachhaltigkeitskonzepts	18
2.1.2 Triple Bottom Line als unternehmensbezogenes Konzept	20
2.1.3 Globale Orientierungsrahmen: Sustainable Development Goals, Planetary Boundaries und Doughnut-Ökonomie	21
2.1.4 Übergang von CSR zu ESG	21
2.1.5 Die drei Dimensionen von ESG	23
2.2 Finanzielle Berichterstattung als methodischer Ausgangspunkt für die ESG- Rechnungslegung	24
2.2.1 Funktion und Zielsetzung der finanziellen Berichterstattung	25
2.2.2 Bilanzstruktur und Prinzipien	26
2.2.3 Immaterielle Werte und ESG-Herausforderungen.....	28
2.2.4 Bilanzmodelle zur Abbildung nachhaltiger Kapitalarten.....	29
2.3 ESG-Berichterstattung: Konzepte, Herausforderungen und regulatorische Anforderungen	30
2.3.1 ESG-Berichterstattung als Ergänzung zur Finanzberichterstattung.....	30
2.3.2 Herausforderungen der ESG-Berichterstattung	31
2.3.3 Auswahl und Relevanz von ESG-Standards für qualitative Berichterstattung	34
2.3.4 Globale Harmonisierung der ESG-Berichterstattung durch IFRS S1 und IFRS S2 37	
2.3.5 Integrierte Erfolgsrechnung: Sustainability-Performance-Accounting, Sustainable Earnings Before Interest and Taxes und Impact Weighted Accounts 38	
2.4 Legitimität, Signaling und Stakeholder-Erwartungen im Kontext der ESG- Berichterstattung	40

2.4.1	Theoretische Ansätze: Legitimität, Signaling und Stakeholder- Erwartungen	40
2.4.2	Normativer Rahmen: Just Transition und soziale Mindeststandards	41
2.5	Doppelte Wesentlichkeit.....	42
2.6	Relevante ESG-Themen und Disclosure-Schwerpunkte in der Praxisberichterstattung.....	43
2.7	Zusammenfassung.....	44
3	Methodik.....	46
3.1	Forschungsmethodisches Vorgehen	46
3.1.1	Forschungsdesign und Datengrundlage	46
3.1.2	Begründung der Methodikauswahl.....	47
3.2	Qualitative Inhaltsanalyse der ESG-Standards und Rahmenwerken	48
3.2.1	Untersuchungsgegenstand und Materialbasis	48
3.2.2	Methodisches Vorgehen	49
3.3	Quantitative Inhaltsanalyse von öffentlich zugänglichen Nachhaltigkeitsdokumenten der DAX-Unternehmen	50
3.3.1	Untersuchungsgegenstand und Materialbasis	50
3.3.2	Methodisches Vorgehen	50
3.4	Modellbildung und Strukturierung der ESG-Bilanz	51
3.4.1	Methodische Vorbereitung und Kriterienbildung.....	51
3.4.2	Zuordnungslogik und Dokumentation	53
3.5	Konzeption einer ESG basierten Gewinn und Verlustrechnung.....	54
3.6	Datenprozess und Verdichtungsschritte	55
4	Ergebnisse	57
4.1	Ergebnisse der qualitativen Inhaltsanalyse	57
4.2	Ergebnisse der quantitativen Inhaltsanalyse	58
4.3	Konzeptionelle Modellbildung: Entwicklung einer ESG-Bilanzstruktur	59
4.4	Klassifikation der ESG-basierten Gewinn- und Verlustrechnung	61
5	Diskussion	63
5.1	Ergebnissynthese und Einordnung.....	63
5.2	Interpretation und Rückbezug auf die Theorie.....	64
5.3	Limitationen.....	69
5.4	Ausgewählte konzeptionelle Überlegungen zur Weiterentwicklung des ESG- Jahresabschlusses.....	71
5.4.1	Grundsätze ordnungsmäßiger ESG-Berichterstattung	71
5.4.2	Integration eines ESG-Einflusskoeffizienten in den Jahresabschluss	73
5.5	Implikationen.....	75

5.6 Ausblick	78
6 Fazit	81
Literaturverzeichnis.....	83

Abkürzungsverzeichnis

DNK.....	<i>Deutscher Nachhaltigkeitskodex</i>
CapEx.....	<i>Capital Expenditure</i>
CARE	<i>Comprehensive Accounting in Respect of Ecology</i>
CSR.....	<i>Corporate Social Responsibility</i>
CSRD	<i>Corporate Sustainability Reporting Directive</i>
DAX.....	<i>Deutscher Aktienindex</i>
DRS.....	<i>Deutsche Rechnungslegungs Standards</i>
EBIT	<i>Earnings Before Interest and Taxes</i>
E _{ESG}	<i>ESG-Einflusskoeffizient</i>
ESG.....	<i>Environmental Social Governance</i>
ESG-GoB	<i>Grundsätze ordnungsmäßiger ESG-Berichterstattung</i>
ESRS.....	<i>European Sustainability Reporting Standards</i>
GoB	<i>Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung</i>
GRI.....	<i>Global Reporting Initiative</i>
GuV	<i>Gewinn und Verlust</i>
HGB.....	<i>Handelsgesetzbuch</i>
HK	<i>Hauptkategorien</i>
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IPundL.....	<i>Integrated Profit and Loss</i>
ISSB	<i>International Sustainability Standards Board</i>
IWA.....	<i>Impact Weighted Accounts Framework</i>
MARPOL	<i>marine pollution</i>
NCA.....	<i>Natural Capital Accounting</i>
NE	<i>Nachhaltige Entwicklung</i>
OECD.....	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>
OpEx	<i>Operating Expenses</i>
PBs.....	<i>Planetary Boundaries</i>
SASB.....	<i>Sustainability Accounting Standards Board</i>
SBS	<i>Sustainable Balance Sheet</i>
SDGs.....	<i>Sustainable Development Goals</i>
SEBIT	<i>Sustainable Earnings Before Interest and Taxes</i>
SK	<i>Subkategorie</i>
SPA.....	<i>Sustainability Performance Accounting</i>
TBL.....	<i>Triple Bottom Line</i>
TCFD.....	<i>Task Force on Climate-related Financial Disclosures</i>

THG.....*Treibhausgas*
VKM.....*Vier-Kapitalarten-Modell*
XBRL.....*eXtensible Business Reporting Language*

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Problemstellung sowie Zielsetzung, Forschungsfrage und -methodik.....	16
Abbildung 2: ESG-Konzept	24
Abbildung 3: Ablauf des explorativ-sequenziellen Mixed-Methods-Designs	46
Abbildung 4: Mehrstufiger Verdichtungs- und Rückverknüpfungsprozess der quantitativen ESG-Kennzahlen	56
Abbildung 5: Grafische Ergebnisdarstellung der ESG-Bilanzstruktur	60
Abbildung 6: Grafische Ergebnisdarstellung der ESG-GuV-Struktur	62
Abbildung 7: Grafische Ergebnisdarstellung von Beispiel 1	74
Abbildung 8: Grafische Ergebnisdarstellung von Beispiel 2	75

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Als wesentlich eingeschätzte ESRS-Themenfelder	44
Tabelle 2: Kategorisierung der ESG-Themenfelder nach Anzahl der quantitativen Kennzahlengruppen und thematischem Fokus	57
Tabelle 3: Ergebnisdarstellung der quantitativen Inhaltsanalyse: ESG-Cluster und Berichterstattungshäufigkeit.....	58
Tabelle 4: Ergebnisdarstellung der Kennzahlenanzahl nach ESG-Strukturbilanz-Kategorien	59
Tabelle 5: Ergebnisdarstellung der Kennzahlenanzahl nach ESG-Strukturbilanz-Kategorien und ESG-Struktur-GuV-Kategorien.....	61
Tabelle 6: Hauptkategorien.....	121
Tabelle 7: Kodierleitfaden	136
Tabelle 8: Induktive Clusterbildung	138
Tabelle 9: DAX-Unternehmen.....	140
Tabelle 10: Kennzahlen mit Clusterzuweisung.....	141
Tabelle 11: Ergebnismatrix der quantitativen Inhaltsanalyse - Teil 1	142
Tabelle 12: Ergebnismatrix der quantitativen Inhaltsanalyse - Teil 2.....	143
Tabelle 13: Kürzelvergabe von Kategorien und Kriterien	144
Tabelle 14: Ergebnismatrix zwischen Kennzahlen und Modellkriterien (ESG-Bilanzstruktur).....	149
Tabelle 15: Eingeteilte Steuerungs- und Kontextgrößen in Blöcken.....	151
Tabelle 16: Ergebnismatrix zwischen Kennzahlen und Modellkriterien (ESG-GuV-Struktur).....	153
Tabelle 17: Ergebnisse der Stichproben-Zweitkodierung	154
Tabelle 18: Zuordnung zentraler Schwächen des ESG-Jahresabschlusses zu Akteursebenen und Implikationen.....	156
Tabelle 19: Ableitung der ESG-GoB aus den klassischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.....	160

Anlagenverzeichnis

Anlage 1: Auswertungsdarstellung der qualitativen Inhaltsanalyse nach Kuckartz	11920
Anlage 2: Auswertungsdarstellung der quantitativen Inhaltsanalyse	1378
Anlage 3: Auswertungsdarstellung der ESG-Bilanzstruktur.....	1445
Anlage 4: Auswertungsdarstellung der ESG-GuV	1523
Anlage 5: Diskussionsthemen.....	1545

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

Wir Menschen leben über unsere ökologischen und sozialen Belastungsgrenzen.¹ Dies belegt der ‚Earth Overshoot Day‘², der sich innerhalb von 54 Jahren um 5 Monate nach vorne verschoben hat. So waren es im Jahre 1971 der 25. Dezember und im Jahre 2025 der 24 Juli.³ Begleitende Indikatoren unterstreichen diese Entwicklung. So hat sich der weltweite Energieverbrauch seit den 1970er Jahren mehr als verdreifacht, die von Individuen verursachten CO₂-Emissionen wirken wie Brandbeschleuniger auf den Klimawandel und Biodiversitätseinbußen sowie soziale Ungleichheit wirken gefährdend auf die Stabilität ökologischer und gesellschaftlicher Systeme.⁴

Hinzukommend sind u.a. folgende fundamentale Transformationsprozesse, welche ebenso zu einer Verschärfung beitragen: demografisches Wachstum, Ressourcenknappheit, Sicherung von Ernährung und Mindestwohlstand sowie soziale Missstände.⁵ Gleichzeitig werden die Rahmenbedingungen durch eine digitale, globale und automatisierte Transformation geprägt, sodass es zu einem Spannungsfeld kommt, welches internationale Konkurrenz, Innovationsdruck, Fachkräftemangel und erhöhte Anforderungen an Standards und Richtlinien umfasst.⁶

Diese Zusammensetzung hat zur Entstehung dessen beigetragen, was als sog. ‚Volatility, Uncertainty, Complexity, Ambiguity‘-Welt beschrieben wird,⁷ weshalb Staaten, Menschen und Organisationen zunehmend an ihre Steuerungsgrenzen geraten, während sich die globalen Belastungen verstärken.⁸

¹ Vgl. *Reconomy Group* (2025).

² Der Tag gibt an, an welchem Tag eines Jahres das jährliche Budget natürlicher Ressourcen aufgebraucht ist.

³ Vgl. *Reconomy Group* (2025).

⁴ Vgl. *Barr et al.* (2024); *Intergovernmental Panel on Climate Change* (2023); *Roth-Mingram* (2017), S. 24; *United Nations Environment Programme* (2024).

⁵ Vgl. *Aachener Stiftung Kathy Beys* (2015); *Ahrend* (2019), S. 44; *Brüggemann et al.* (2018), S. 14; *Kreipl* (2020), S. 224.

⁶ Vgl. *Ant* (2018), S. 1–4, 39; *Erner* (2019), S. 1; *Forster et al.* (2021), S. 1; *Nowak* (2020); *Welge et al.* (2017), S. 13.

⁷ Vgl. *Laib* (2019), S. 232.

⁸ Vgl. *Aachener Stiftung Kathy Beys* (2015); *Helmold et al.* (2020), S. 6; *Hiller* (2019), S. 24; *Hlavica et al.* (2016), S. 74–75; *Hutzschenreuter* (2022), S. 50; *Nelke* (2016), S. 83; *Roth-Mingram* (2017), S. 24.