

02.17

ZCG

Zeitschrift für
Corporate Governance

12. Jahrgang
April 2017
Seiten 49 – 96

www.ZCGdigital.de

Leitung und Überwachung in der Unternehmens- und Prüfungspraxis

Fachbeirat:

Prof. Dr. Alexander Bassen,
Universität Hamburg

Prof. Dr. Dr. h. c. Theodor Baums,
Johann Wolfgang Goethe-Universität
Frankfurt am Main

Prof. Dr. Thomas Berndt,
Universität St. Gallen

WP/StB Prof. Dr. Manfred Bolin,
International School of Management,
Dortmund

Dr. Christine Bortenlänger,
Geschäftsführendes Vorstandsmitglied
Deutsches Aktieninstitut e. V.

Prof. Dr. Henning Herzog,
Quadriga Hochschule Berlin

Ulrich Hocker, Hauptgeschäftsführer
Deutsche Schutzvereinigung für
Wertpapierbesitz e. V.

Prof. Dr. Anja Hucke, Universität Rostock

Prof. Dr. Annette G. Köhler,
Universität Duisburg-Essen

Prof. Dr. Stefan Müller, Helmut Schmidt
Universität Hamburg

Prof. Dr. Patrick Velte,
Leuphana Universität Lüneburg

Prof. Dr. Axel von Werder,
Technische Universität Berlin

WP/StB Prof. Dr. Norbert Winkeljohann,
Mitglied des Vorstands
PricewaterhouseCoopers AG/WPG

Prof. Dr. Henning Zülch,
Handelshochschule Leipzig (HHL)

ZCG

Management

Treiberbasierte Steuerung [Borkenhagen / Brosig, 53]

Integrity Management: Warum Compliance eine ethische
Fundierung braucht [Grüninger / Schöttl / Wieland, 58]

ZCG

Recht

Die Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungs-
richtlinie in Deutschland [Loy / Balzer, 63]

Aufbau und Ablauf des Risikomanagements (Teil B)
[Krömer, 68]

Aktuelle Rechtsprechung zur Corporate Governance
[Gebhardt, 73]

ZCG

Prüfung

Das Zusammenspiel der Unternehmensorgane mit
dem Wirtschaftsprüfer [Winkeljohann / Worret, 78]

ZCG

Rechnungs- legung

Nachhaltigkeitsberichterstattung für den Mittelstand
[Wambach / Maier, 85]

Nachhaltigkeitsberichterstattung für den Mittelstand

Berichtsformen und Möglichkeiten, die eigene Glaubwürdigkeit zu stärken

Martin Wambach / Christian Maier*

Die bei großen Unternehmen mittlerweile fest etablierte Nachhaltigkeitsberichterstattung ist – trotz ihres großen Nutzenpotenzials – bei mittelständischen Unternehmen in der Praxis nur selten anzutreffen. Vor diesem Hintergrund vermittelt der nachfolgende Beitrag einen Überblick über die unterschiedlichen Formen der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Ferner wird aufgezeigt, wie deren Glaubwürdigkeit verbessert werden kann und es werden Hinweise zur Umsetzung speziell im Mittelstand und bei Familienunternehmen gegeben.

1. Einleitung

Seit vielen Jahren gilt die unternehmerische Nachhaltigkeitsberichterstattung als geübte Praxis. Die Wissenschaft beschäftigt sich schon lange mit einer über die bloße finanzwirtschaftlich-orientierte Rechnungslegung hinausgehenden „erweiterten“ Unternehmensberichterstattung. Diese Überlegungen resultierten in den 1970er Jahren zunächst in der Veröffentlichung von sog. Sozialbilanzen, die gesellschaftsbezogene Ziele, Leistungen und Auswirkungen von Unternehmen konkretisierten. Mit dem Wachsen der gesellschaftlichen und politischen Bedeutung des Umweltschutzes seit den 1980er Jahren sind die Themen Umwelt, Sozial- bzw. Nachhaltigkeitsberichterstattung auch in der Betriebswirtschaft und Unternehmensführung angekommen¹. Konkrete Ergebnisse sind u. a.

- ▶ die Einführung der EU-Öko-Audit-Verordnung,
- ▶ die ISO 14.000 Umweltmanagementnorm,
- ▶ die Gründung der Global Reporting Initiative (GRI),

- ▶ die Bildung des International Integrated Reporting Council (IIRC) oder
- ▶ die Corporate Social Responsibility (CSR)-Richtlinie (2014/95/EU) der Europäischen Union (EU).

Mehrheitlich waren es die großen kapitalmarktorientierten Unternehmen, die auf Druck von Investoren die nachhaltigkeitsbezogene Rechnungslegung und Berichterstattung aufgegriffen und als Element von Good Corporate Governance akzeptiert haben. Hierzu gehört auch, dass das Vertrauen in die Vollständigkeit bzw. Richtigkeit von Nachhaltigkeitsberichten mithilfe einer Prüfung durch unabhängige Dritte gesteigert werden soll. Daher kann die Umsetzung der CSR-Richtlinie als weiterer logischer Schritt in dieser Entwicklung betrachtet werden – und sie wird voraussichtlich nicht das Ende der Entwicklung darstellen. Die Wirtschaft bildet einen zentralen Teil der modernen Gesellschaft, was auch gesellschaftliche Verantwortung mit sich bringt. Diese Verantwortung erschöpft sich nicht nur in der Compliance zu umweltrechtlichen Anforderungen, sondern umfasst auch die aktive Auseinandersetzung mit den

Auswirkungen unternehmerischer Tätigkeit auf Umwelt und Gesellschaft.

Dieser Verantwortung können sich auch mittelständische und familiengeführte Unternehmen nicht entziehen. Es gibt diverse Beispiele, die zeigen, dass Nachhaltigkeit auch in diesem Unternehmenssegment bereits seit vielen Jahren praktiziert wird. Hinzu kommt, dass mittelständische Unternehmen mit Blick auf nachhaltige Unternehmensführung viele positive Aspekte schon heute leben. Was oftmals noch fehlt, ist eine systematische Auseinandersetzung mit dem Thema, die dann auch in der Rechnungslegung und Berichterstattung ihre Umsetzung findet. Mittelständische Unternehmen sollten sich bewusst sein, dass die systematische Integration der Nachhaltigkeit in die Rechnungslegung und Berichterstattung den Unternehmenswert in vielfacher Weise steigern kann. Das gilt für das gezielte Employer-Branding im Kampf um Talente sowie für die Sicherung der Glaubwürdigkeit und Zuverlässigkeit der eigenen Produkte, v.a. auch im Rahmen weltweit vernetzter Lieferketten.

2. Bedeutung der CSR-Richtlinie für den Mittelstand

Die EU-Richtlinie zur CSR-Berichterstattung wird voraussichtlich für nach dem 31.12.2016 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden sein². Vornehmlich große (kapitalmarktorientierte) Unternehmen werden fortan dazu verpflichtet sein, ihre Lageberichterstattung um nichtfinanzielle Informationen im Bereich der Nachhaltigkeit zu ergänzen. Dabei ist u. a. auf

* Dipl.-Kfm. WP/StB/Umweltgutachter Martin Wambach ist Geschäftsführender Partner von Rödl & Partner. Er prüft und berät international tätige Unternehmen in den Bereichen strategische Unternehmensentwicklung, Controlling, Risikomanagement, Finanzierung sowie Internationalisierung. Weitere Arbeitsfelder sind IT und Digitalisierung. Dipl.-Kfm. CPA Christian Maier ist im Bereich Capital Markets & Accounting Advisory Services von Rödl & Partner tätig.

1 Vgl. Herzig/Schaltegger, Unternehmerische Nachhaltigkeitsberichterstattung, Informationen der Internationalen Treuhand AG 2005, S. 13 ff.

2 Der Bundestag hatte die bis zum 6. 12. 2016 verpflichtende Umsetzung der Richtlinie auf 2017 vertagt, nun aber kurz vor Erscheinen dieses Beitrags den Gesetzentwurf am 10. 3. 2017 beschlossen. Mehr dazu s. in diesem Heft eingangs auf S. 49 und nachstehend auf S. 90.

► In vielen KMU liegen grundsätzlich optimale Voraussetzungen für eine nutzbringend einsetzbare Nachhaltigkeitsberichterstattung vor. ◀

Umwelt- (z. B. CO₂-Emissionen) und Arbeitnehmerbelange (z. B. Maßnahmen zur Sicherstellung der Geschlechtergleichstellung) einzugehen³.

Obgleich die Regelungen der CSR-Richtlinie primär auf große Unternehmen abzielen⁴, zeigen sich Ausstrahlwirkungen auf kleine und mittlere Unternehmen (KMU) – meist, da sie als Zulieferer für große Unternehmen fungieren, die mitunter Informationen für die gesamte Wertschöpfungskette offenlegen müssen⁵. Im Gegensatz zu großen Unternehmen, bei denen sich die Nachhaltigkeitsberichterstattung hierzulande als fester Bestandteil der Unternehmenspublizität etabliert hat⁶, berichten KMU nur vereinzelt über die eigene Nachhaltigkeitsleistung⁷. Neben den Kosten für eine solche Berichterstattung⁸ ist wohl v. a. das Verständnis der eigenen Aktivitäten im Bereich Nachhaltigkeit – sie werden als unternehmerische Selbstverständlichkeit und Pflicht wahrgenommen, nur selten auch als relevantes Kommunikationsinstrument – dafür verantwortlich.

Auch wenn die Anzahl der von KMU veröffentlichten Nachhaltigkeitsberichte innerhalb der letzten Jahre gestiegen ist⁹, besteht für KMU aktuell also noch großes Potenzial. So kann eine transparente und glaubwürdige Nachhaltigkeitsberichterstattung als Abgrenzungsmerkmal gegenüber der Konkurrenz beispielsweise dazu beitragen, neue Mitarbeiter und Kunden zu gewinnen und zu binden¹⁰. Ferner bleibt festzuhalten, dass im Bereich mittelständischer Unternehmen das Thema Nachhaltigkeit oftmals bereits seit langem fester Bestandteil der unternehmerischen DNA ist. Sowohl die generationenübergreifende Perspektive und der meist unmittelbare Kontakt zu den Stakeholder-Gruppen als auch die starke regionale Verwurzelung führen zu einer hohen intrinsischen Motivation, gesellschaftliche Verantwortung zu übernehmen. In Verbindung mit meist starken, charismatischen Führungspersonlichkeiten, die positiv auf Glaubwürdigkeit und Authentizität wirken und die Werte des Betriebs aktiv vorleben und einfordern, liegen in vielen KMU deshalb grundsätzlich optimale Voraussetzungen für eine nutzbrin-

gend einsetzbare Nachhaltigkeitsberichterstattung vor.

3. Formen der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Neben den klassischen Finanzberichten hat sich die Nachhaltigkeitsberichterstattung inzwischen als zweite Säule der Unternehmenspublizität etabliert¹¹. Sie basiert auf einem dreidimensionalen Konzept, das im angelsächsischen Raum unter der Bezeichnung Triple Bottom Line bekannt ist. Durch das unternehmerische Handeln in den drei Dimensionen Ökonomie, Ökologie und Soziales wird dabei die individuelle Nachhaltigkeitsleistung determiniert, die anschließend gegenüber den Berichtsadressaten kommuniziert wird. Zu diesem Zweck stehen grundsätzlich die Lageberichterstattung, separate Nachhaltigkeitsberichte sowie das Konzept des Integrated Reporting zur Verfügung¹².

3.1 Lageberichterstattung

Die Berichterstattung über Nachhaltigkeitsaspekte bildet bereits gegenwärtig für bestimmte Unternehmen einen verpflichtenden Bestandteil der Finanzberichterstattung. So müssen neben Konzernen auch große Kapitalgesellschaften bzw. haftungsbeschränkte Personengesellschaften im (Konzern-)Lagebericht sowohl über finanzielle als auch nichtfinanzielle Leistungsindikatoren berichten, sofern sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs und der Unternehmenslage bedeutsam sind¹³. Generell zeigt sich seit geraumer Zeit national als auch international eine Tendenz zur vermehrten Aufnahme nichtfinanzieller Informationen in den Lagebericht¹⁴. Neben der eingangs erwähnten CSR-Richtlinie ist dabei der Deutsche Rechnungslegungs Standard (DRS 20)¹⁵ zu nennen. Dieser konkretisiert die bestehenden handelsrechtlichen Vorschriften in Bezug auf die Konzernlageberichterstattung¹⁶ und führt erstmals überhaupt den Nachhaltigkeitsbegriff in die deutsche Rechnungslegung ein¹⁷. Exemplarisch nennt DRS 20 als mögliche nichtfinanzielle Leistungsindikatoren u. a. klassische Nachhaltigkeitsinformationen wie CO₂-Emissionswerte oder Angaben zur Mitarbeiterzufriedenheit¹⁸.

Darüber hinaus ist für die berichteten Indikatoren ein Bezug zur Nachhaltigkeit darzustellen, falls sie intern unter diesem Aspekt verwendet werden¹⁹.

3.2 Nachhaltigkeitsberichte

Obgleich DRS 20 eine Verbindung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung herstellt, bleiben die Informationspflichten des Lageberichts hinter denjenigen des tradierten separaten Nachhaltigkeitsberichts zurück²⁰. Dieser verkörpert die zweite Form der Nachhaltigkeitsberichterstattung und stellt ein freiwilliges Instrument der Unternehmenspublizität dar. Trotz seines fakultativen Charakters ist er in der Praxis jedoch noch immer die am häufigsten anzutreffende Variante der

3 Vgl. grundlegend zur CSR-Richtlinie Seibt, CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, DB 2016 S. 2707 ff.; vgl. auch die Angaben in Fn. 2.

4 So verzichtete die Bundesregierung auf eine Erweiterung des Mindestanwendungsbereichs zur Entlastung von KMU. Vgl. BMJV, RegE vom 21. 9. 2016, S. 50.

5 Vgl. Volland, Erweiterung der Berichtspflichten für Unternehmen nach der neuen CSR-Richtlinie, DB 2014 S. 2817.

6 Vgl. Haller/Durchschein, Entwicklung und Ausgestaltung der Prüfung von nach GRI-Normen erstellten Nachhaltigkeitsberichten in Deutschland, KoR 2016 S. 192.

7 Vgl. Eiselt/Kaspereit, Nachhaltigkeitsberichterstattung als Instrument der Kapitalmarkt-kommunikation, KoR 2010 S. 382.

8 Vgl. Quick/Knocinski, Nachhaltigkeitsberichterstattung, ZfB 2006 S. 616.

9 Vgl. Hoffmann u. a., Nachhaltigkeitsberichterstattung in Deutschland, 2016, S. 9.

10 Vgl. GRI, Bereit für den Nachhaltigkeitsbericht?, 2014, S. 5 ff.

11 Vgl. Müller/Stawinoga, Unternehmensberichterstattung, Stbg 2013 S. 464.

12 Vgl. Simon-Heckroth, Nachhaltigkeitsberichterstattung und Integrated Reporting, WPg 2014 S. 313.

13 Vgl. § 315 Abs. 1 Satz 4 HGB bzw. § 289 Abs. 3 HGB.

14 Vgl. Schalkowski, Lageberichterstattung über nichtfinanzielle Informationen, BR 2015 S. 84.

15 Vgl. grundlegend Lackmann/Stich, Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren und Aspekte der Nachhaltigkeit bei der Anwendung von DRS 20, KoR 2013 S. 236–242.

16 Vgl. DRS 20.1. Da eine Anwendung auf den Lagebericht von Einzelunternehmen gem. DRS 20.2 empfohlen wird, besteht ebenso eine gewisse Ausstrahlwirkung.

17 Vgl. DRS 20.11.

18 Vgl. DRS 20.107.

19 Vgl. DRS 20.111–112.

20 Vgl. Wulf/Sackbrook, Handbuch Lagebericht, 2013, S. 398.

► Analog zum Nachhaltigkeitsbericht ist die Entscheidung zur Erstellung und Veröffentlichung eines integrierten Berichts freiwillig. ◀

Nachhaltigkeitsberichterstattung²¹. Im Gegensatz zur Finanzberichterstattung, die die wirtschaftliche Lage des Unternehmens gegenüber seinen Kapitalgebern korrekt abbilden soll, ist das alleinige Ziel eines Nachhaltigkeitsberichts die umfassende Darstellung der unternehmerischen Nachhaltigkeitsleistung gegenüber allen relevanten externen und internen Stakeholdern²². Neben Kapitalgebern werden beispielsweise also auch Mitarbeiter oder Kunden adressiert²³.

Mangels gesetzlicher Vorgaben zur konkreten Ausgestaltung eines Nachhaltigkeitsberichts wurden von nationalen und internationalen Organisationen diverse Rahmenwerke und Leitlinien zum Zweck der Standardisierung entwickelt²⁴. Als globaler De-facto-Standard haben sich heute die Leitlinien der GRI etabliert²⁵. Im Mai 2013 wurde mit den G4-Leitlinien bereits die vierte Version des GRI-Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards veröffentlicht. Die G4-Leitlinien umfassen 58 allgemeine Standardangaben (z. B. zur Organisationsstruktur und Unternehmensführung), die dazu dienen, das Unternehmen und seinen Nachhaltigkeitsbericht vorzustellen²⁶. Des Weiteren enthält die vierte Generation insgesamt 91 spezifische Standardangaben, die konkrete Informationen zu den drei Dimensionen der Nachhaltigkeit bereitstellen (z. B. CO₂-Emissionen oder Ergebnisse von Kundenzufriedenheitsumfragen)²⁷. Zur Erstellung eines G4-Berichts stehen ferner zwei Optionen („Kern“-Option und „Umfassend“-Option) zur Verfügung, die die Intensität und den Umfang des Nachhaltigkeitsberichts determinieren²⁸. Mit diesen beiden Berichterstattungsoptionen und einem in den Leitlinien verankerten Wesentlichkeitsgrundsatz kann die Nachhaltigkeitsberichterstattung somit innerhalb gewisser Grenzen flexibel an die individuellen Unternehmensbedürfnisse angepasst werden. Die G4-Leitlinien stellen deshalb auch für KMU eine geeignete Grundlage zur Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts dar²⁹.

3.3 Integrated Reporting

Die dritte Form der Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsaspekten bietet das Konzept des Integrated Reporting³⁰. Hiermit

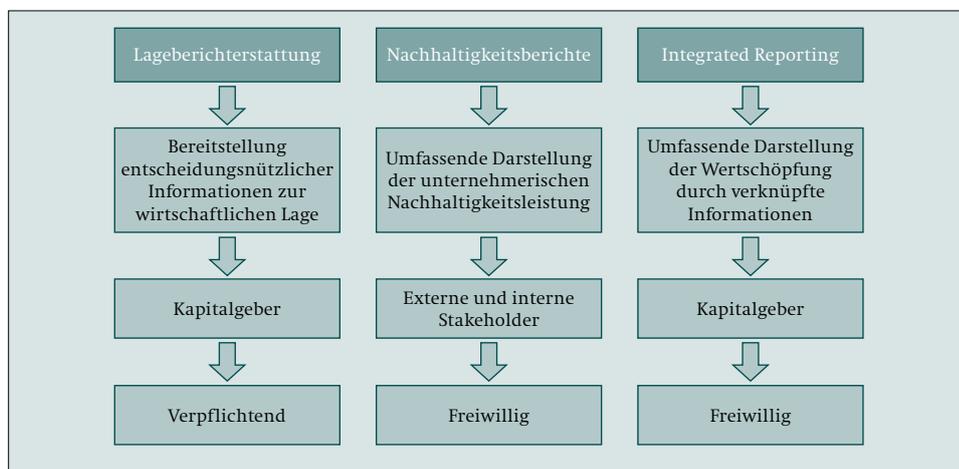


Abb. 1: Formen der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Überblick

soll eine kombinierte Berichterstattung zu den wesentlichen finanziellen und auf den Nachhaltigkeitsaspekt bezogenen nichtfinanziellen Informationen aus der Finanz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung realisiert werden³¹. Durch die Bündelung beider bislang zumeist isolierter Berichterstattungsformen wird dabei die Entscheidungsnützlichkeit der Unternehmensberichterstattung erhöht, da ein ganzheitliches Bild der gegenwärtigen und eine Prognose der zukünftigen Wertschöpfung vermittelt werden kann³². Von besonderer Bedeutung ist in diesem Zusammenhang die Verknüpfung aller finanziellen und nichtfinanziellen Informationen, um existierende Zusammenhänge und Interdependenzen aufzuzeigen³³. Analog zum Nachhaltigkeitsbericht ist die Entscheidung zur Erstellung und Veröffentlichung eines integrierten Berichts freiwillig. Als Grundlage hierfür dient i. d. R. das prinzipienbasierte Rahmenkonzept des IIRC³⁴. Dieses kann ferner im Rahmen der Erstellung eines Integrated Reports mit den G4-Leitlinien kombiniert werden³⁵. Da als primäre Adressaten vom IIRC jedoch Kapitalgeber angeführt werden³⁶, dürfte der Umfang der in einem solchen Bericht enthaltenen Nachhaltigkeitsinformationen im Vergleich zu einem tradierten Nachhaltigkeitsbericht geringer ausfallen. Zudem bleibt festzuhalten, dass sich Integrated Reports selbst unter großen kapitalmarktorientierten Unternehmen gegenwärtig noch nicht vollständig etabliert haben. Speziell für

KMUs und Familienunternehmen gilt darüber hinaus, dass die Kommunikation mit den Kapitalgebern aufgrund abweichender Governance-Strukturen (kleiner, familiärer Gesellschafterkreis und Haus-

21 Vgl. z. B. Roloff, Nachhaltigkeitsberichterstattung entsprechend der GRI G4, KoR 2014 S. 207 f.

22 Vgl. Stawinoga, Nachhaltigkeitsberichterstattung im Lagebericht, 2013, S. 16 ff.

23 Vgl. GRI, G4-Leitlinien zur Nachhaltigkeitsberichterstattung: Umsetzungsanleitung, 2015, S. 247.

24 Vgl. Simon-Heckroth, Nachhaltigkeitsberichterstattung und Integrated Reporting, WPg 2014 S. 315.

25 Vgl. Maniora, Der GRI G4-Standard, KoR 2013 S. 479.

26 Vgl. GRI, G4-Leitlinien zur Nachhaltigkeitsberichterstattung, 2015, S. 20 ff.

27 Vgl. ebenda, S. 43 ff.

28 Vgl. GRI, G4-Leitlinien zur Nachhaltigkeitsberichterstattung, 2015, S. 11 ff., 20 ff.

29 Vgl. GRI, Bereit für den Nachhaltigkeitsbericht?, 2014, S. 3 ff.

30 Integrated Reporting war das Schwerpunktthema im vorhergehenden ZCG-Heft 01/2017, u. a. mit Thesen zur Implementierung, s. Günther/Bassen/Hillmer, ZCG 2017 S. 10 ff.

31 Vgl. Müller/Stawinoga, Unternehmensberichterstattung, Stbg 2013 S. 467.

32 Vgl. Coenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 24. Aufl. 2016, S. 954 f.

33 Vgl. Hillmer, Zukunft der Unternehmensberichterstattung, KoR 2012 S. 303.

34 Vgl. hierzu Kajüter/Hannen, Integrated Reporting nach dem Rahmenkonzept des IIRC, KoR 2014 S. 75 ff.

35 Vgl. Maniora, Der GRI G4-Standard, KoR 2013 S. 482.

36 Vgl. IIRC, The International <IR> Framework, 2013, S. 7.

► Der Nutzung adäquater Instrumente zur Steigerung der Verlässlichkeit und Glaubwürdigkeit der Nachhaltigkeitsberichterstattung kommt in der Praxis große Bedeutung zu. ◀

banken als Fremdkapitalgeber) meist über informelle Wege erfolgt³⁷.

Die auf S. 87 enthaltene Abb. 1 stellt die wesentlichen Charakteristika der drei möglichen Formen der Nachhaltigkeitsberichterstattung nochmals zusammenfassend dar.

4. Erhöhung der Glaubwürdigkeit der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Oftmals sehen sich Ersteller von Nachhaltigkeitsberichten von Seiten der Öffentlichkeit mit dem Vorwurf konfrontiert, dass ihre Berichterstattung aufgrund der weitgehenden Gestaltungsfreiheit eher als Imagebroschüre denn als glaubwürdiges Berichtsinstrument fungiere. Die mitunter fehlende Möglichkeit zur Quantifizierung weicher ökologischer und sozialer Faktoren sowie die in Ermangelung gesetzlicher Regelungen denkbare selektive Darstellung ausschließlich vorteilhafter Aspekte mit dem Ziel, ein positives Unternehmensbild zu zeichnen (sog. Green Talk)³⁸, stehen dabei im Zentrum der Kritik³⁹. Der Nutzung adäquater Instrumente zur Steigerung der Verlässlichkeit und Erhöhung der Glaubwürdigkeit der Nachhaltigkeitsberichterstattung kommt deshalb in der Praxis große Bedeutung zu. Anzuführen sind dabei eine weitgehende Standardisierung der Berichterstattung durch Verwendung anerkannter Leitlinien sowie die Durchführung von externen Prüfungen.

4.1 Standardisierung der Berichterstattung

Ein zentrales Instrument zur Erhöhung der Glaubwürdigkeit der Nachhaltigkeitsberichterstattung bildet deren Standardisierung durch die Verwendung international anerkannter Rahmenwerke wie die zuvor angeführten G4-Leitlinien⁴⁰. Solche Leitlinien beinhalten eine Reihe von Berichtsprinzipien, die in Analogie zur Finanzberichterstattung als Grundsätze ordnungsmäßiger Nachhaltigkeitsberichterstattung bezeichnet werden können⁴¹. Dabei sind Prinzipien zur Bestimmung der Berichtsinhalte und zur Sicherung der Berichtsqualität zu unterscheiden⁴².

Prinzipien zur Bestimmung der Berichtsinhalte umfassen insbesondere die Einbeziehung der Stakeholder eines Unternehmens bei der Bestimmung der Berichterstattungsinhalte sowie die Forderung nach Vollständigkeit der dargestellten Informationen unter Beachtung von Wesentlichkeitsgesichtspunkten. Im Rahmen der Prinzipien zur Sicherung der Berichtsqualität sind hingegen die Ausgewogenheit, Vergleichbarkeit, Genauigkeit, Klarheit, Aktualität und Verlässlichkeit der Informationen des Nachhaltigkeitsberichts zu gewährleisten. Soweit diesen Anforderungen in ihrer Gesamtheit entsprochen wird, kann dem Verdacht einer selektiven Informationsbereitstellung adäquat entgegengewirkt werden. Hierbei gewährleistet vor allem ein im Bericht transparent darzulegender Stakeholder-Dialog die Abdeckung aller wesentlichen Informationsbedürfnisse der verschiedenen Adressatengruppen⁴³.

4.2 (Freiwillige) Externe Prüfungen

Ein weiteres Instrument zur Erhöhung der Glaubwürdigkeit der bereitgestellten Informationen bietet die Durchführung externer Prüfungen, die sicherstellen, dass keine falschen Angaben im Nachhaltigkeitsbericht enthalten sind oder Informationen fehlen⁴⁴. Da das Gros der Nachhaltigkeitsberichterstattung Teil der freiwilligen Unternehmenspublizität ist, besteht keine externe Prüfungspflicht⁴⁵. Eine freiwillige Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte wird jedoch – u. a. von der GRI – empfohlen⁴⁶ und häufig auch veranlasst⁴⁷. Gegenwärtig werden solche Prüfungen i. d. R. durch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vorgenommen⁴⁸. Für diese Zwecke stehen dem Berufsstand verschiedene Standards (z. B. IDW PS 821, ISAE 3000 oder AA1000AS) zur Verfügung, die zu einer Vereinheitlichung der Prüfung beitragen sollen⁴⁹. Neben der alleinigen Prüfung durch den Wirtschaftsprüfer ist ebenso eine kombinierte, interdisziplinäre Prüfung möglich, bei der neben das Testat des Wirtschaftsprüfers eine zusätzliche Bescheinigung eines Experten für besonders komplexe Sachverhalte tritt (z. B. bei bestimmten ökologischen Einschätzungen)⁵⁰.

Hinsichtlich des Prüfungsumfanges bieten sich Entscheidungsspielräume für die beauftragenden Unternehmen. So ist neben der Prüfung des gesamten Nachhaltigkeitsberichts auch eine Beschränkung auf spezifische Themenbereiche (z. B. Umweltschutz) oder gar einzelne Informationen (z. B. CO₂-Emissionen) möglich. Dadurch können schwer prüfbare und kostenintensive Bereiche von der Prüfung ausgeschlossen werden⁵¹. Dies stellt insbesondere für KMU eine Alternative zur vollständigen Prüfung dar, da auf diese Weise die Glaubwürdigkeit der Nachhaltigkeitsberichterstattung unter reduzierten Kosten erhöht werden kann.

37 Vgl. Haller/Schnabel/Koch, Wahrnehmung des Integrated Reporting in nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen, BB 2014 S. 2925.

38 Vgl. Eiselt, Empirischer Vergleich der Nachhaltigkeitsberichterstattung am Beispiel ausgewählter deutscher Energieversorger, KoR 2014 S. 372.

39 Vgl. Hofmann, Nachhaltigkeitsberichterstattung: Information oder Manipulation?, ZCG 2007 S. 131.

40 Vgl. Eiselt/Kaspereit, Nachhaltigkeitsberichterstattung als Instrument der Kapitalmarktcommunication, KoR 2010 S. 380.

41 Vgl. Stawinoga, Nachhaltigkeitsberichterstattung im Lagebericht, 2013, S. 34 f., m. w. N.

42 Vgl. GRI, G4-Leitlinien zur Nachhaltigkeitsberichterstattung, 2015, S. 16 ff.

43 Vgl. ebenda, S. 9 f.

44 Vgl. Herzig/Schaltegger, Unternehmerische Nachhaltigkeitsberichterstattung, Informationen der Internationalen Treuhand AG, 2005, S. 19.

45 Dies gilt jedoch nicht, soweit die Nachhaltigkeitsberichterstattung innerhalb des Lageberichts erfolgt. In solchen Fällen besteht eine Pflicht zur Prüfung sämtlicher Angaben. Vgl. IDW PS 350, Tz. 13.

46 Vgl. GRI, G4-Leitlinien zur Nachhaltigkeitsberichterstattung, 2015, S. 13.

47 Vgl. Haller/Durchschein, Entwicklung und Ausgestaltung der Prüfung von nach GRI-Normen erstellten Nachhaltigkeitsberichten in Deutschland, KoR 2016 S. 192, m. w. N.

48 Vgl. Wulf/Sackbrook, Handbuch Lagebericht, 2013, S. 405.

49 Höschen/Vu, Möglichkeiten und Herausforderungen der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten, WPg 2008 S. 379 ff.

50 Vgl. Hofmann, Nachhaltigkeitsberichterstattung: Information oder Manipulation?, ZCG 2007 S. 136; Simon-Heckroth, Nachhaltigkeitsberichterstattung und Integrated Reporting, WPg 2014, S. 323.

51 Vgl. Steinmeier/Stich, Nachhaltigkeitsberichterstattung in Deutschland – in puncto assurance alles andere als „weltmeisterlich“, WPg 2015 S. 418.

► **Zweifel an der Glaubwürdigkeit der Berichterstattung lassen sich durch die Verwendung global akzeptierter Leitlinien und die Prüfung der offengelegten Informationen vermeiden.** ◀

Darüber hinaus bestehen auch im Hinblick auf die Prüfungstiefe bestimmte Wahlmöglichkeiten für Unternehmen. In diesem Zusammenhang ist zwischen einer Prüfung mit beschränkter oder hinreichender Sicherheit zu unterscheiden. Bei beschränkter Sicherheit wird vom Prüfer eine Negativaussage getroffen, die angibt, auf keine Sachverhalte gestoßen zu sein, die zu der Annahme veranlassen, dass die Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht in allen wesentlichen Belangen nach den ihr zugrunde liegenden Kriterien aufgestellt wurde. Im Falle der hinreichenden Sicherheit erfolgt eine Positivaussage dahingehend, ob die geprüften Feststellungen in allen wesentlichen Belangen mit den der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugrunde liegenden Kriterien übereinstimmen⁵². Die beiden Stu-

fen der Prüfungstiefe können ferner auch kombiniert werden, so dass beispielsweise einzelne Informationen oder Themenbereiche der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit beschränkter und andere wiederum mit hinreichender Sicherheit geprüft werden. Für KMU bietet sich aufgrund ihrer im Vergleich zu großen Unternehmen weniger umfangreichen Berichtsstrukturen meist eine Prüfung mit beschränkter Sicherheit an. Neben den geringeren Kosten⁵³ spricht auch die hohe Verbreitung dieser Prüfungstiefe⁵⁴ für die ihr in der Praxis entgegengebrachte Akzeptanz.

5. Zusammenfassung

Das Konzept der Nachhaltigkeit hat sich mittlerweile v.a. in der Unternehmensbe-

richterstattung großer (kapitalmarktorientierter) Unternehmen etabliert. Aber auch KMU sehen sich – vor dem Hintergrund gewisser Ausstrahlwirkungen der CSR-Richtlinie – zunehmend mit Aspekten der Nachhaltigkeitsberichterstattung konfrontiert. Auch wenn Nachhaltigkeitsberichte in dieser Unternehmensgruppe noch immer wenig verbreitet sind, sollten KMU die mit dieser Form der Berichterstattung erschließbaren Vorteile verstärkt nutzen. Zweifel an der Glaubwürdigkeit der Berichterstattung lassen sich durch die Verwendung global akzeptierter Leitlinien und die Prüfung der offengelegten Informationen vermeiden.

52 Vgl. IDW PS 821, Tz. 82–83.

53 Vgl. Steinmeier/Stich, WPg 2015 S. 418.

54 Vgl. Simon-Heckroth, WPg 2014 S. 322.