

3. KORR. 16. Juli 2012

Nachhaltigkeitsberichterstattung mittelständischer Unternehmen im Rahmen der Jahresabschluss- und Lageberichts-Publizität

Ergebnisse einer quantitativ-empirischen Untersuchung

Patrick Schaefer / Nina Isabelle Schröder*

Fragen und Themen gesellschaftlicher Verantwortung werden in aktueller Zeit mit zunehmender Tendenz an Unternehmen herangebracht¹. Daraus ergibt sich ein wachsender Bedarf an nachhaltig, d.h. intergenerationell wirkenden Gestaltungen und Aktivitäten der Unternehmen in den Bereichen Ökonomie, Ökologie und Gesellschaft. Hinsichtlich der (integrierten) Nachhaltigkeitsberichterstattung mittelständischer Unternehmen lässt sich feststellen, dass diese branchenunabhängig noch wenig verbreitet ist und die Ausnahmen vor allem in Bereichen liegen, die aufgrund der Berichterstattungspflichten des HGB ohnehin bereits vom Gesetzgeber gefordert werden. Darüber hinaus ist zu beobachten, dass sich Berichterstattungselemente zur Nachhaltigkeit an den verschiedensten Stellen der Jahresabschlüsse und Lageberichte finden lassen und die Unternehmen hier keiner einheitlichen Vorgehensweise folgen.

1. Einführung und Begriffsgrundlagen

Die mit den aktuellen Tendenzen verbundene, vielfach zitierte und weithin akzeptierte Definition des Begriffs der Nachhaltigkeit im Zuge des Brundtland-Berichts kann zwar eine Interpretationsgrundlage bilden. Sie ist aber durch ein hohes Maß an Unschärfe gekennzeichnet, so dass sie wenig handlungsleitend erscheint. Zur im Weiteren zu verwendenden Konkretisierung des Leitbilds der nachhaltigen Entwicklung wird das „Drei-Säulen-Modell“² gewählt. Danach kann die nachhaltigkeitsbezogene Leistungsfähigkeit einer

Gesellschaft nur durch eine gleichzeitige und gleichrangige Realisierung ökonomischer, ökologischer und sozialer bzw. gesellschaftlicher Ziele erreicht oder verbessert werden³. Die Etablierung und Verfolgung des Leitbilds einer nachhaltigen Entwicklung bietet daher für das einzelne Unternehmen Risiko- und Chancenpotenziale⁴.

Zur Sicherung des langfristigen Unternehmenserfolgs erscheint es somit sinnvoll, die Nachhaltigkeit⁵ in die unternehmerische Vision sowie in das unternehmerische Zielsystem aufzunehmen und entlang der Entscheidungsprozesse der

Unternehmensführung umzusetzen. Eine positive Wirkung kann eine nachhaltigkeitsorientierte Unternehmensführung allerdings nur entfalten, wenn sie von den als strategisch relevant ermittelten Stakeholdern wahrgenommen wird und deren Ansprüchen genügt.

Einen wesentlichen Beitrag hierzu leistet die Unternehmenskommunikation, insbesondere hier als deren Teilbereich die Nachhaltigkeitskommunikation. Sie übermittelt Informationen zu den ökonomischen, ökologischen und sozialen Auswirkungen unternehmerischer Entscheidungen und Handelns, thematisiert dabei mögliche Wirkungszusammenhänge und ist darauf ausgerichtet, das Unternehmen und seine Leistungsfähigkeit darzustellen bzw. mit strategisch relevanten Stakeholdern in Interaktion zu treten. Um unerwünschte Wirkungen einer planmäßigen oder nicht planmäßigen Kommunikation auf die Stakeholder zu vermeiden, ist die Unternehmenskommunikation mit den strategischen Unternehmenszielen zu verknüpfen. Diese bilden die Basis für die Ableitung der Ziele sowie der Aufgaben der Nachhaltigkeitskommunikation.

2. Empirische Untersuchung

2.1 Motivation und Untersuchungsfrage

Vor dem beschriebenen (theoretischen) Hintergrund gilt es zu eruieren, wie Unternehmen mit der Thematik der Nachhaltigkeitskommunikation in der Praxis umgehen. Vorliegende Untersuchungen in Hinsicht auf kapitalmarktorientierte Un-

* WP/StB Patrick Schaefer ist Mitglied im IDW-Arbeitskreis Nachhaltigkeitsberichterstattung und geschäftsführender Gesellschafter der BS Westdeutschland GmbH Wirtschaftsprüfung Steuerberatung WPG, Essen; B.A. Nina Isabelle Schröder ist dort Mitarbeiterin.

1 Vgl. Heidbrink u. a., Die gesellschaftliche Verantwortung von Unternehmen, MEO 9/2011 S. 6.

2 Kleine, Operationalisierung einer Nachhaltigkeitsstrategie, 2009, S. 73–87.

3 Im Weiteren werden soziale bzw. gesellschaftliche Aspekte verkürzt zu „sozialen Aspekten“ zusammengefasst.

4 Vgl. Hillmer, Nachhaltiges Wirtschaften und Nachhaltigkeitsberichterstattung, KoR 2011 S. 434.

5 Vgl. zur Historie des Nachhaltigkeitsbegriffs Hoffmann, Unternehmerische Nachhaltigkeitsberichterstattung, 2011, S. 6 ff.

► **Untersucht wird, wie Unternehmen des Mittelstands dieses Thema im Rahmen ihrer Unternehmenskommunikation adressieren.** ◀

ternehmen haben ergeben, dass deren Unternehmenskommunikation bereits die wesentlichen Aspekte der Nachhaltigkeitskommunikation beinhaltet⁶.

Somit stellt sich die Untersuchungsfrage, wie Unternehmen des Mittelstands dieses Thema im Rahmen ihrer Unternehmenskommunikation adressieren. Als Unternehmen des Mittelstands werden hier mittelgroße und große Gesellschaften i. S. des §267 Abs. 2 und Abs. 3 HGB verstanden, die nicht einer Konzernstruktur angehören bzw. als kapitalmarktorientiert einzustufen sind. Da mittelständische Unternehmen ab den genannten Größenordnungen nach den Kriterien des HGB ihre aufzustellenden Jahresabschlüsse und Lageberichte veröffentlichen müssen, könnte es sein, dass diese Unternehmen ggf. ihre pflichtgemäß zu veröffentlichenden Jahresabschlüsse und Lageberichte als Instrumente nachhaltigkeitsorientierter Kommunikation verwenden.

2.2 Grundlagen der Untersuchung und Datenbasis

Die der Untersuchung zugrunde liegenden Daten umfassen die möglichen Angaben zu nachhaltigkeitsorientierter Berichterstattung im Rahmen der Jahresabschlüsse und Lageberichte (im Weiteren unter dem Begriff „Geschäftsberichte“ zusammengefasst) mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co. (im Weiteren „Gesellschaften“ genannt) im Postleitzahlengebiet 45 für das Geschäftsjahr 2009. In Bezug auf das Geschäftsjahr 2009 konnte zum Untersuchungszeitpunkt davon ausgegangen werden, dass mit hoher Sicherheit die relevanten Daten vorliegen. Das Postleitzahlengebiet 45 wurde repräsentativ ausgewählt, da es eine breite Aufstellung mittelständischer Unternehmen verschiedenster Branchen bietet, was durch die Darstellung in Tab. 2 untermauert werden kann.

Als Datenquelle diente der elektronische Bundesanzeiger mit Stand 4.8.2011, welcher aufgrund der Offenlegungspflicht gem. §325 HGB sämtliche Geschäftsberichte der Gesellschaften zur Verfügung stellt. Aus der Grundgesamtheit von 712 Geschäftsberichten wurden Konzern-

gesellschaften und kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften i. S. des §264d HGB separiert. Nach der Bereinigung verblieben 624 Beobachtungseinheiten zu den Geschäftsberichten mittelständischer Gesellschaften (vgl. Tab. 1).

Die Verteilung auf die 21 repräsentierten Branchen zeigt in alphabetischer Reihenfolge die nachfolgende Tab. 2.

2.3 Zielsetzung der quantitativ-empirischen Untersuchung

Ziel der Untersuchung ist es, den Umfang möglicher Angaben der großen und mittelgroßen Gesellschaften zu nachhaltig-

keitsorientierter Berichterstattung in deren Geschäftsberichten, insbesondere in dem Berichterstattungsinstrument Lagebericht, zu erfassen und zu systematisieren. Grundlage der Auswertungsmethodik der empirischen Analyse ist ein Katalog von Quick/Knocinski⁷. Dieser wurde ursprünglich als Grundlage für eine Analyse der Qualität der Nachhaltigkeitsberichterstattung entwickelt und enthält nach heutigem Stand der Wissenschaft aber auch alle quantitativ-erforderlichen inhaltlichen Aspekte für einen Nachhaltigkeitsbericht.

Als Deduktionsbasis dienten Quick/Knocinski dabei die GRI-G3-Leitlinien, da diese von den berichterstattenden Gesellschaften oft als Orientierungshilfe bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung herangezogen werden⁸. Da Quick/Knocinski eine Auswertung der Qualität der Nachhaltigkeitsberichterstattung vorgenommen haben, wurde dort ein Scoring-System entwickelt⁹. Die vorliegende Untersuchung betrachtet jedoch ausschließlich die Quantität zur Nachhaltigkeitsberichterstattung, so dass hier auf eine Nutzwertanalyse verzichtet wird.

Ausgehend von dem Auswertungskatalog von Quick/Knocinski werden die Berichterstattungsaspekte zur Nachhaltigkeit in den Geschäftsberichten der großen und mittelgroßen Gesellschaften für die vorliegende Analyse in vier Themenbereiche unterteilt:

- Im ersten Bereich wird dabei analysiert, inwieweit im Geschäftsbericht einführende, allgemein gehaltene Unternehmensinformationen zur Nachhaltigkeit gegeben werden. Hierzu zählen Erläuterungen zum Leitbild des Unternehmens und zur Unternehmenspolitik sowie eine Darstellung des Unternehmensprofils. Aus der Darstellung des Unternehmensprofils sollten z.B. der Gegenstand des Unternehmens und dessen Tätigkeitsfelder klar hervorgehen. Darüber hinaus erfasst der erste Bereich Angaben zu Stakeholderorientierung, Ri-

	Absolut	Relativ
Mittelgroße Gesellschaften gem. §267 HGB	391	62,66 %
Große Gesellschaften gem. §267 HGB	233	37,34 %
Gesamt	624	100 %

Tab. 1: Grundgesamtheit

Branche	Absolut	Relativ
Automobilbranche	29	4,6 %
Bauindustrie	35	5,6 %
Chemiesektor	19	3,0 %
Dienstleistungssektor	43	6,9 %
EDV	14	2,2 %
Elektrotechnik	14	2,2 %
Energiesektor	45	7,2 %
Entsorgung	15	2,4 %
Ernährungssektor	35	5,6 %
Finanzsektor	37	5,9 %
Gesundheitswesen	69	11,1 %
Immobilienwirtschaft	40	6,4 %
Ingenieurwesen	60	9,6 %
Leasing	9	1,4 %
Logistik	22	3,5 %
Maschinenbau	31	5,0 %
Möbel/Haushalt	14	2,2 %
Mode	11	1,8 %
Stahl/Metall	46	7,4 %
Werbung/Marketing/Medien	24	3,8 %
Sonstige	12	1,9 %
Gesamt	624	100 %

Tab. 2: Berichterstattungselemente zur Nachhaltigkeit nach Branchen gegliedert

6 Vgl. dazu beispielhaft Quick/Knocinski, Nachhaltigkeitsberichterstattung, ZfB 2006 S. 615 ff.

7 Vgl. ebenda, S. 616.

8 Vgl. ebenda, S. 619.

9 Vgl. ebenda, S. 619.

► Es zeichnet sich ab, dass die Berichterstattung zur Nachhaltigkeit bei großen Gesellschaften über der Intensität der Berichterstattung der mittelgroßen Gesellschaften liegt. ◀

Einführung	Ökonomische Themen	Soziale Themen	Ökologische Themen
Leitbild/ Unternehmenspolitik	Kunden	Arbeitsplätze	Input ökologisch
Unternehmensprofil	Staat	Gesundheit/Sicherheit	Output ökologisch
Stakeholderorientierung	Gemeinde/Region	Integration	Sonstige ökologische Aspekte
Risiko- und Ökonomiemanagement	Eigenkapital	3. Welt	
Ökologisches und soziales Management	Fremdkapital	Arbeitnehmer-Interessen	
	Mitarbeiter	Externe soziale Leistungen	
	Lieferanten		
	Sonstige ökonomische Aspekte		

Tab. 3: Themenbereiche des Auswertungskatalogs zur Nachhaltigkeitsberichterstattung

siko- und Ökonomiemanagement sowie zu ökologischem und sozialem Management.

► Der zweite Bereich des Auswertungskatalogs untersucht Angaben zu ökonomischen Themen der Nachhaltigkeit in den Geschäftsberichten der Gesellschaften. Das Kriterium *Kunden* deckt ab, ob z.B. Informationen zu Marktanteilen, Patenten oder der Einhaltung wettbewerbsrechtlicher Regelungen gemacht werden. Angaben zu Steuerzahlungen werden unter dem Punkt *Staat* verzeichnet, Angaben zu dem Einfluss des Unternehmens auf die lokale/regionale wirtschaftliche Lage erfasst das Kriterium *Gemeinde/Region*. Die Punkte *Eigenkapital* und *Fremdkapital* zeigen z.B. auf, inwieweit auf das Verhältnis der Fremd- und Eigenfinanzierung oder Vertragserfüllungen eingegangen wird. Das Kriterium *Mitarbeiter* wird als erfüllt betrachtet, wenn z.B. über die soziale Sicherung der Belegschaft berichtet wird, *Lieferanten* steht für Angaben zu Ausgaben für Produkte und Dienstleistungen, unter *andere Aspekte* können beispielsweise Abhängigkeiten oder externe Effekte der Gesellschaft fallen.

► Der dritte Bereich des Auswertungskatalogs deckt soziale Themen der Nachhaltigkeitsberichterstattung ab. Angaben über die Anzahl des Personals fallen unter das Kriterium *Arbeitsplätze*. *Gesundheit und Sicherheit* beziehen sich beispielsweise auf Arbeitsunfälle oder

Krankheitstage, *Integration* auf integrationsfördernde Maßnahmen oder den Anteil von Minderheiten im Unternehmen. Hinweise zu Arbeitsbedingungen zählen zu dem Kriterium *3. Welt*, die Durchführung von Mitarbeiterbefragungen oder die Zusammenarbeit mit Gewerkschaften zu dem Kriterium *Arbeitnehmer-Interessen*. Finanzielles oder personelles gesellschaftsorientiertes Engagement kann als beispielhaft für den Punkt *externe soziale Leistungen* genannt werden.

► Im vierten Bereich des Auswertungskatalogs wird untersucht, inwieweit ökologische Themen zur Nachhaltigkeit in den Geschäftsberichten der Gesellschaften genannt werden. Hierbei erfolgt eine Unterteilung in die Kriterien *Input ökologisch* (z.B. Energie-, Wasser-, Materialverbrauch) und *Output ökologisch* (z.B. Emissionen, Abfälle, Lärm). Benennt ein Unternehmen allgemein den Umweltschutz als Aufgabe der Gesellschaft, ohne dabei konkreter zu werden, so ist dies eine beispielhafte Berichterstattung unter dem Punkt *sonstige ökologische Aspekte*.

Die Auswertung und Einordnung der Kriterien erfolgte auf subjektive Weise. Eine Auswertung und Einordnung auf objektive Weise z.B. anhand einer Begriffscheckliste würde zwar u.U. dazu führen, dass sich die Kategorisierung leichter nachvollziehen ließe und diese auf konsistenten Annahmen beruhte. Die Erstel-

lung von objektiven Annahmen bei der Analyse der Nachhaltigkeitsberichterstattung ist jedoch aufgrund einer Vielzahl von Möglichkeiten der Berichterstattung nicht bzw. nur schwer möglich. Damit ergibt sich hinsichtlich der empirisch erhobenen quantitativen Berichterstattungskriterien in den vier Bereichen die Übersicht in Tab. 3.

2.4 Empirische Befunde

2.4.1 Gesamtergebnis

Abb. 1 gewährt zunächst eine Gesamtübersicht der quantitativen Erreichungsgrade der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu den vier Themenkomplexen in den Geschäftsberichten mittelgroßer und großer Gesellschaften. Bereits in dieser Gesamtübersicht zeichnet sich ab, dass die Berichterstattung zur Nachhaltigkeit bei den großen Gesellschaften – wenn auch nur gering – über der Intensität der Berichterstattung der mittelgroßen Gesellschaften liegt (große Gesellschaften im Vergleich zu mittelgroßen Gesellschaften: Einführung plus 2,95 %, ökonomische Themen plus 1,06 %, soziale Themen plus 2,35 %, ökologische Themen plus 2,93 %). Insgesamt weisen die Geschäftsberichte bei mittelgroßen und bei großen Gesellschaften einen Schwerpunkt der Berichterstattung zu ökonomischen Themen zur Nachhaltigkeit auf (mittelgroße Gesell-

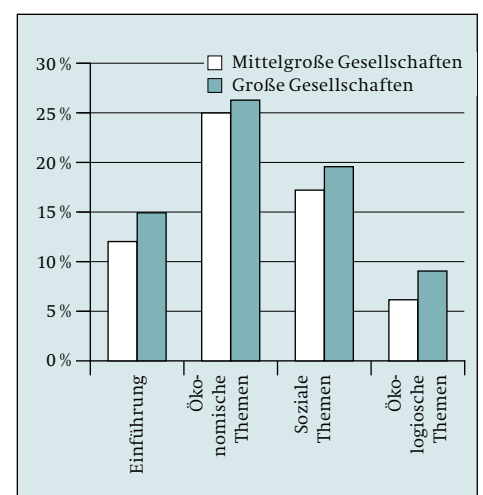


Abb. 1: Gesamtübersicht der Themenkomplexe zur Nachhaltigkeitsberichterstattung für mittelgroße und große Gesellschaften

► Die vielen Angaben zum Eigen- und Fremdkapital sind vermutlich auf die sonstigen Pflichtangaben des HGB zurückzuführen. ◀

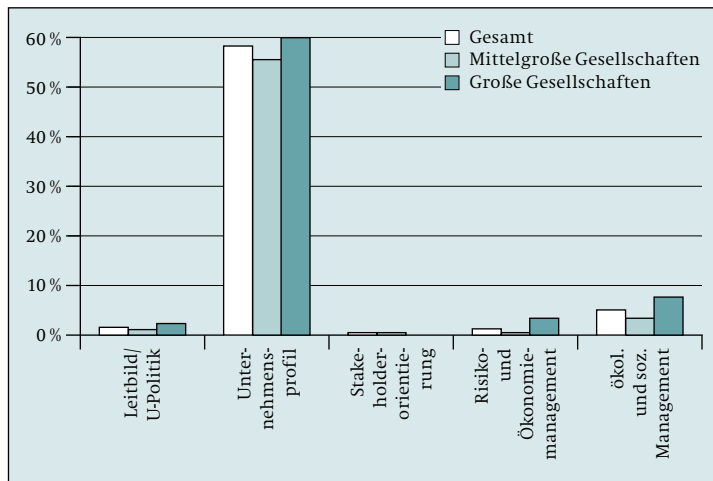


Abb. 2: Einführung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung insgesamt sowie für mittelgroße und große Gesellschaften

schaften 25,16 %, große Gesellschaften 26,22 %), wohingegen Themen zur Ökologie eher wenig Beachtung finden (mittelgroße Gesellschaften 6,21 %, große Gesellschaften 9,14 %).

2.4.2 Einzelergebnisse

2.4.2.1 Einzelergebnisse im Bereich Einführung

Im Bereich Einführung zum Thema Nachhaltigkeit liegen ausschließlich Angaben über das Unternehmensprofil über 50 % (vgl. Abb. 2: gesamt 58,02 %, mittelgroße 55,5 %, große Gesellschaften 62,22 %). Diese hohen Ergebnisse ergeben sich vor allem aus Hinweisen im Geschäftsbericht über den Gegenstand des Unternehmens, Erläuterungen zu den Hauptgeschäftszweigen und zu den Tätigkeitsfeldern. Alle weiteren Kategorien dieses Bereichs weisen Werte unter 8 % auf, wobei große Gesellschaften mit Ausnahme der Stakeholderorientierung (mittelgroße 0,24 %, große Gesellschaften 0 %) regelmäßig höhere Werte als mittelgroße Gesellschaften aufweisen.

Grundlegend lässt sich weiterhin zum Bereich der Einführung konstatieren, dass die quantitativen Zielerreichungsquoten zwischen den Branchen stark variieren, was sich beispielsweise besonders im Vergleich der Automobilbranche mit der Modebranche zeigt.

Höhere Erreichungsgrade mittelgroßer Gesellschaften im Vergleich zu großen

Gesellschaften lassen sich vor allem in den Branchen Automobil (mittelgroße 10 %, große Gesellschaften 2,85 %), Möbel/ Haushalt (mittelgroße 11,11 %, große Gesellschaften 0 %) und Werbung / Marketing / Medien (mittelgroße 19,04 %, große Gesellschaften 6,66 %) erkennen. In den Branchen Bauindustrie (mittelgroße 9,62 %, große Gesellschaften 20 %), Mode (mittelgroße 10 %, große Gesellschaften 31,42 %) und Sonstige (mittelgroße 10,9 %, große Gesellschaften 20 %) hingegen gehen die Ergebnisse der großen Gesellschaften weit über die der mittelgroßen hinaus (vgl. Abb. 3).

2.4.2.2 Einzelergebnisse im Bereich Ökonomische Themen

Der zweite Themenbereich, der Aspekte zur Ökonomie im Kontext der Nachhaltigkeit in den Geschäftsberichten der Gesellschaften untersucht, weist unter den Punkten Eigenkapital und Fremdkapital Werte nahe 100 % auf (gesamt 97,26 %, mittelgroße Gesellschaften 96,9 %, große Gesellschaften 97,84 %). Hierzu ist sicherlich relativierend anzumerken, dass da-

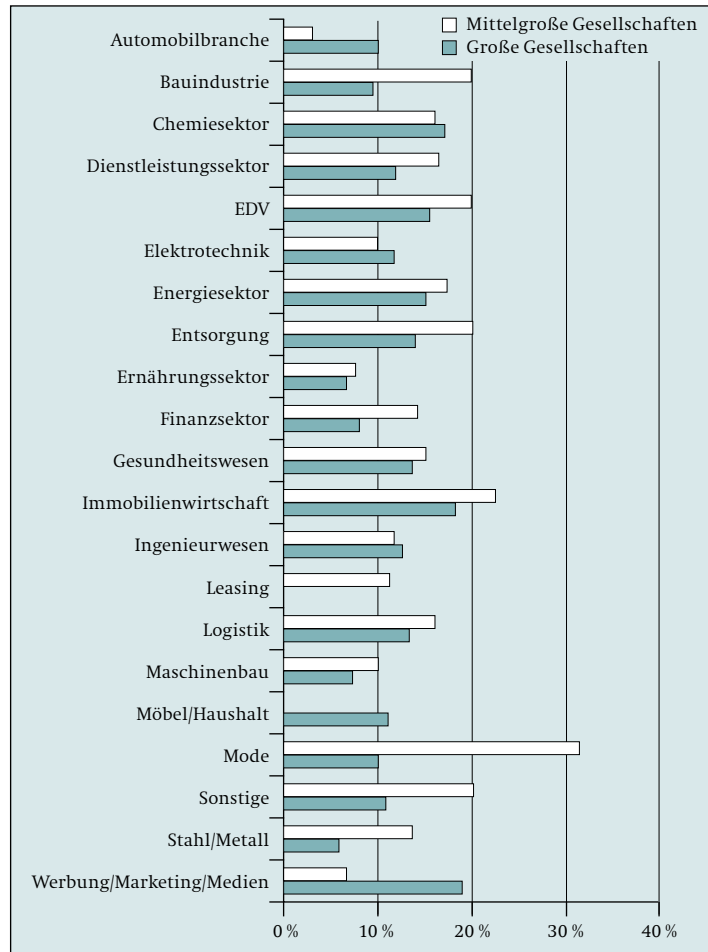


Abb. 3: Einführung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung für mittelgroße und große Gesellschaften nach Branchen gegliedert

von auszugehen ist, dass die hohen Angabemengen zu Eigen- und Fremdkapital vermutlich auf die sonstigen Pflichtangaben gem. §§ 285 bzw. 314 HGB zurückzuführen sind, da im (Konzern)-Anhang z. B. detaillierte Informationen zum Eigenkapital sowie zu den in der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten, Rückstellungen und/oder Finanzinstrumenten anzugeben sind. Daneben sind in diesem Teil zur Untersuchung der ökonomischen Nachhaltigkeit die Angaben der Gesellschaften zu dem Kriterium Mitarbeiter (gesamt 6,4 %, mittelgroße Gesellschaften 4,08 %, große Gesellschaften 10,29 %) hervorzuheben, da alle weiteren Kriterien dieses Bereichs unter 3 % liegen (vgl. Abb. 4 auf S. 188). Der Angabenumfang der großen Gesellschaften ist bei den Kriterien zur ökonomischen Nachhaltigkeit durchgehend höher oder gleich (Lieferanten und

► Grundlegend lässt sich für die ökonomischen Themen der Nachhaltigkeit feststellen, dass die Ergebnisse im Branchenvergleich relativ homogen sind. ◀

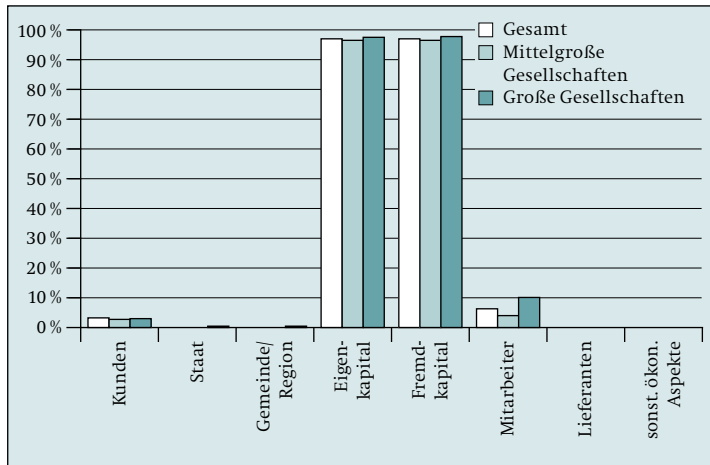


Abb. 4: Ökonomische Themen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung insgesamt sowie für mittelgroße und große Gesellschaften

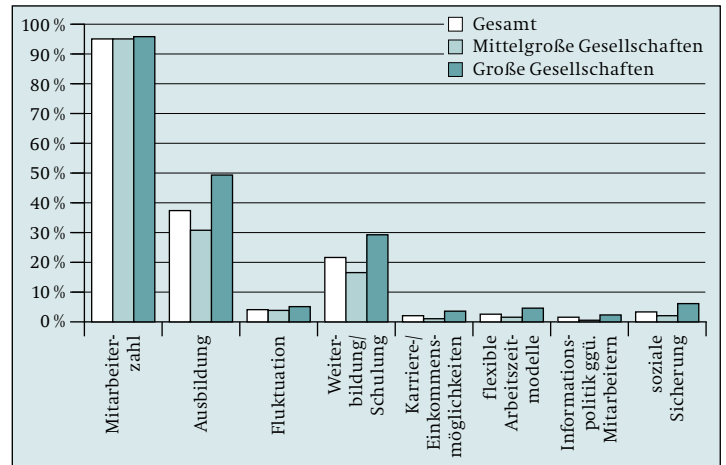


Abb. 6: Das Kriterium Arbeitsplätze in der Nachhaltigkeitsberichterstattung insgesamt sowie für mittelgroße und große Gesellschaften

sonstige ökonomische Aspekte bei mittelgroßen und großen Gesellschaften Null) dem der mittelgroßen Gesellschaften.

Grundlegend lässt sich in Hinsicht auf eine Branchenauswertung zu ökonomischen Themen der Nachhaltigkeit weiterhin feststellen, dass die Ergebnisse im Branchenvergleich relativ homogen sind.

2.4.2.3 Einzelergebnisse im Bereich Soziale Themen

Im dritten Themenkomplex, in welchem soziale Themen der Nachhaltigkeitsberichterstattung in den Geschäftsberichten der Gesellschaften beurteilt werden, weist das Kriterium *Arbeitsplätze* Werte nahe 100 % auf (gesamt 95,18 %, mittelgroße Gesellschaften 94,87 %, große Gesellschaften 95,71 %). Ähnlich der Angaben zu den Kriterien *Eigenkapital* und *Fremdkapital* (vgl. zweiter Themenbereich) liegt die Begründung für die hohen Werte vermutlich in §§ 285 Nr. 7 bzw. 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB, welche zur Angabe der im Geschäftsjahr durchschnittlich und zum Stichtag Beschäftigten im (Konzern-)Anhang verpflichtet.

Die festgestellte Berichterstattung weist in einzelnen Fällen auch über das Pflichtkriterium hinausgehende Elemente auf. Dass es trotz der Verpflichtung zur Angabe der durchschnittlich Beschäftigten gem. HGB nicht zu einer 100 %igen Übereinstimmung kommt, kann nicht abschließend erklärt werden.

Bei detaillierter Betrachtung der einzelnen Angaben zu dem Kriterium *Arbeitsplätze* zeigt sich, dass hier von vielen Gesellschaften lediglich Angaben zu der in dem Unternehmen beschäftigten Anzahl an Mitarbeitern gemacht werden (vgl. Abb. 6: gesamt 95,18 %, mittelgroße Gesellschaften 94,87 %, große Gesellschaften 95,71 %). Bei weitergehenden Angaben weisen Erläuterungen zur Aus- und Wei-

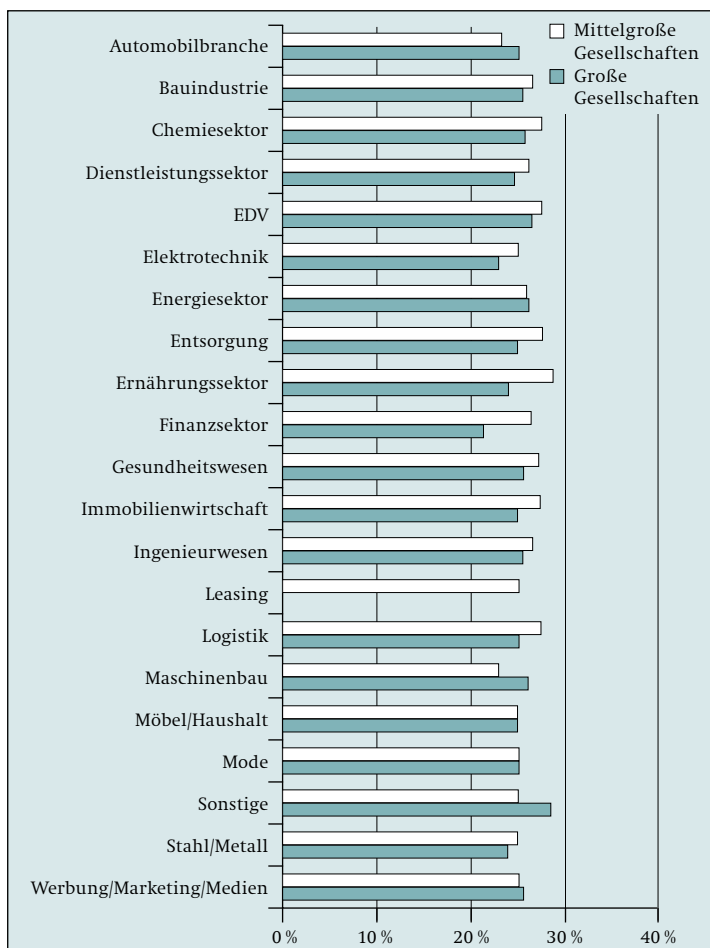


Abb. 5: Ökonomische Themen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung für mittelgroße und große Gesellschaften

Die Ergebnisse mittelgroßer und großer Gesellschaften liegen hier relativ nah beieinander, wobei aber die großen Gesellschaften meist höhere Erreichungsgrade als die mittelgroßen aufweisen. Eine Ausnahme bildet die Branche Leasing, die bei den großen Gesellschaften einen Erreichungsgrad von 25 % bei ökonomischen Themen zur Nachhaltigkeit aufweist. Da die neun Leasinggesellschaften nur als große Gesellschaften zu kategorisieren sind, können die mittelgroßen Gesellschaften hier keine Ergebnisse vorweisen (vgl. Abb. 5).

► **Das Kriterium sonstige ökologische Aspekte weist den vergleichsweise höchsten Erwähnungsgrad in den Geschäftsberichten der Unternehmen auf.** ◀

terbildung der Belegschaft den nächst höheren Umfang in der Berichterstattung auf (*Ausbildung/Weiterbildung und Schulung* gesamt 37,34 %/21,3 %, mittelgroße Gesellschaften 30,42 %/16,61 %, große Gesellschaften 48,93 %/29,17 %).

Alle weiteren Angaben liegen unter 7 % und die Erreichungsgrade der großen Gesellschaften liegen regelmäßig über denen der mittelgroßen Gesellschaften.

Wird im Rahmen des Gesamtbereichs sozialer Nachhaltigkeitsthemen das Kriterium *Arbeitsplätze* – bedingt durch die Begründung, dass Angaben hierzu hauptsächlich aufgrund der Verpflichtung durch das HGB erfolgen – außer Acht gelassen, weist das Kriterium *Gesundheit/Sicherheit* die meisten Angaben seitens der Gesellschaften auf (gesamt 6,88 %, mittelgroße Gesellschaften 5,1 %, große Gesellschaften 9,86 %). Hierbei handelt es sich vor allem um Angaben zur Durchführung von Maßnahmen, die den Arbeitsschutz betreffen und somit die Sicherheit der Belegschaft gewährleisten sollen.

Alle weiteren Kriterien zum Bereich der sozialen Nachhaltigkeit liegen in ihren quantitativen Werten unter 6 %, wobei die Angaben der großen Gesellschaften durchgehend größer oder gleich (*3. Welt* bei mittelgroßen und großen Gesellschaften Null) den Angaben der mittelgroßen Gesellschaften sind (vgl. Abb. 7).

Auch im Bereich sozialer Themen liegen die Ergebnisse im *Branchenvergleich* relativ gleichgerichtet. Lediglich die Branche

Elektrotechnik weist bei den großen Gesellschaften weitaus höhere Erreichungsgrade als die übrigen Branchen auf und weicht dementsprechend auch stark von den Ergebnissen der mittelgroßen Gesellschaften in dieser Branche ab (mittelgroße 18,05 %, große Gesellschaften 41,66 %), in der Branche *Leasing* ergibt sich ein vergleichbarer Befund wie im Bereich ökonomischer Themen.

Die Ergebnisse mittelgroßer und großer Gesellschaften liegen ebenfalls relativ nah beieinander, wobei die großen Gesellschaften meist leicht höhere Erreichungsgrade als die mittelgroßen Gesellschaften aufweisen (vgl. Abb. 8).

2.4.2.4 Einzelergebnisse im Bereich Ökologische Themen

Im vierten Themenkomplex, der die ökologische Nachhaltigkeitsberichterstattung der Gesellschaften untersucht, weist das Kriterium *sonstige ökologische Aspekte* den vergleichsweise höchsten Erwähnungsgrad in den Geschäftsberichten der Unternehmen auf (gesamt 13,93 %, mittelgroße Gesell-

schaften 12,51 %, große Gesellschaften 16,31 %). Hierbei ist anzumerken, dass die Erwähnungen oft lediglich Hinweise auf umweltbezogenes Handeln im Allgemeinen beinhalten. So weisen die Unternehmen unter der Überschrift „Umwelt“ in den meisten Fällen darauf hin, dass sie sich ihrer Verantwortung für einen schonenden Umgang mit der Umwelt bewusst sind – wie ein solches verantwortungsvolles Handeln jedoch konkret aussehen soll, wird in den meisten Einzelfällen nicht erläutert.

Der Umfang der nach den Regelungen des § 289 Abs. 3 HGB von großen Kapitalgesellschaften bei Bedeutung für das Verständnis des Geschäftsverlaufs und der Lage pflichtgemäß abzugebenden Darstellungen zu Umweltbelangen ist einerseits vergleichsweise gering. Andererseits weisen die großen Gesellschaften in allen

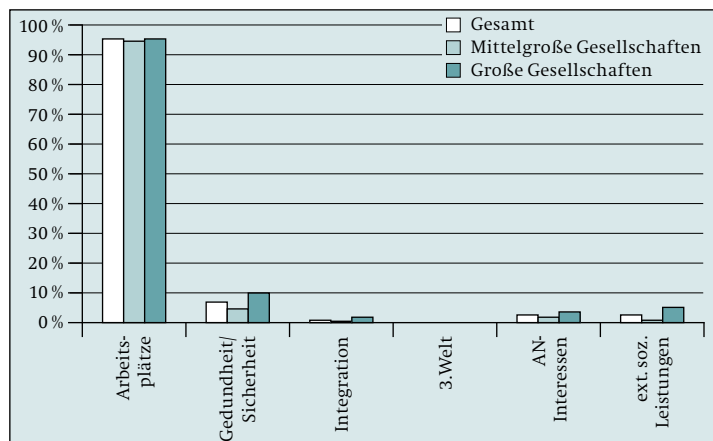


Abb. 7: Soziale Themen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung insgesamt sowie für mittelgroße und große Gesellschaften

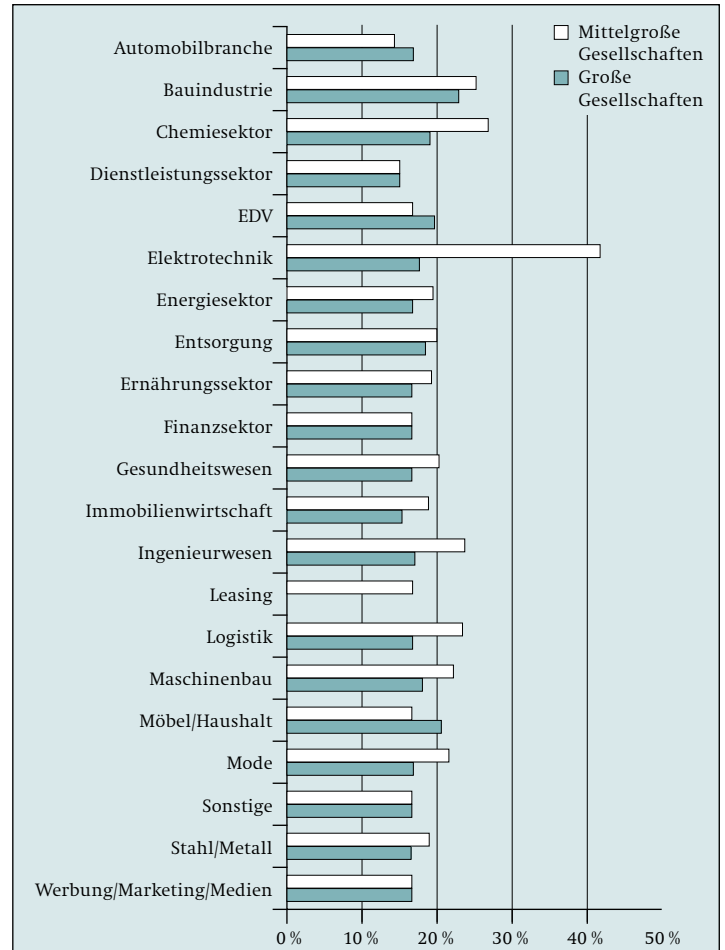


Abb. 8: Soziale Themen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung für mittelgroße und große Gesellschaften nach Branchen gegliedert

► Die größte Übereinstimmung liegt in der generellen Erwähnung von Umweltschutz oder von Umweltschutzrisiken. ◀

drei ökologisch ausgerichteten Berichtskriterien bei relativer Betrachtung höhere Werte als die mittelgroßen Gesellschaften auf (vgl. dazu Abb. 9).

Bei detaillierter Analyse der einzelnen Angaben zu dem Kriterium *sonstige ökologische Aspekte* zeigt sich, dass die größte Übereinstimmung tatsächlich in der generellen Erwähnung von Umweltschutz oder von Umweltschutzrisiken liegt. Die Erwähnungsquantitäten sind mit insgesamt 9,76 %, dabei mittelgroße Gesellschaften 9,72 % und große Gesellschaften 9,86 %, jedoch recht niedrig. Auch bei den anderen detaillierten Angaben zu *sonstigen ökologischen Aspekten* weisen die Geschäftsbe-

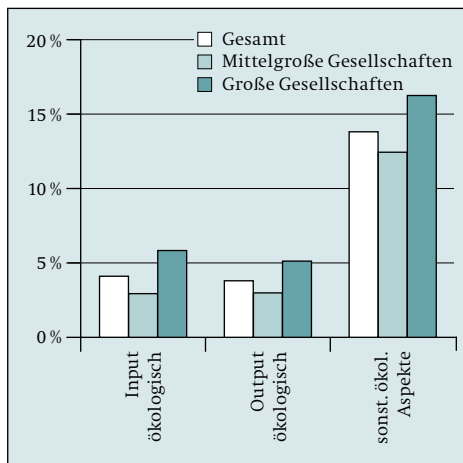


Abb. 9: Ökologische Themen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung insgesamt sowie für mittelgroße und große Gesellschaften

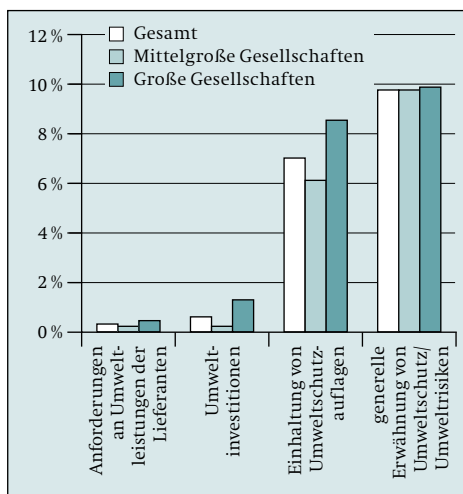


Abb. 10: Sonstige ökologische Themen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung detailliert insgesamt sowie für mittelgroße und große Gesellschaften

richte der großen Gesellschaften regelmäßig umfangreichere Erwähnungsgrade als die der mittelgroßen Gesellschaften auf (vgl. Abb. 10).

Die *Branchenanalyse* im Themenkomplex zur Ökologie zeigt sehr heterogene Ergebnisse (vgl. Abb. 11). Bei den mittelgroßen Gesellschaften weisen elf Branchen Erreichungsgrade unter 5 % auf (Leasing ausgeschlossen), hingegen fünf Branchen kommen auf über 10 %. Bei den großen Gesellschaften weisen zehn Branchen Ergebnisse unter 5 % auf, sieben kommen auf über 10 %. Von den mittelgroßen Gesellschaften wird aus sechs Branchen gar nicht über ökologische Themen berichtet, bei den großen Gesellschaften sind es sieben Branchen, die zu diesem Themenkomplex keine Berichterstattung aufweisen. Unter Beachtung der vorgenannten bedingten Berichterstattungserfordernisse i. S. des § 289 Abs. 3 HGB überrascht auch das Ergebnis dieser branchendifferenzierten Betrachtung in Hinblick auf den relativ geringen Berichtsumfang einzelner Branchen, z. B. Bauindustrie, Energiesektor, Entsorgung oder Maschinenbau.

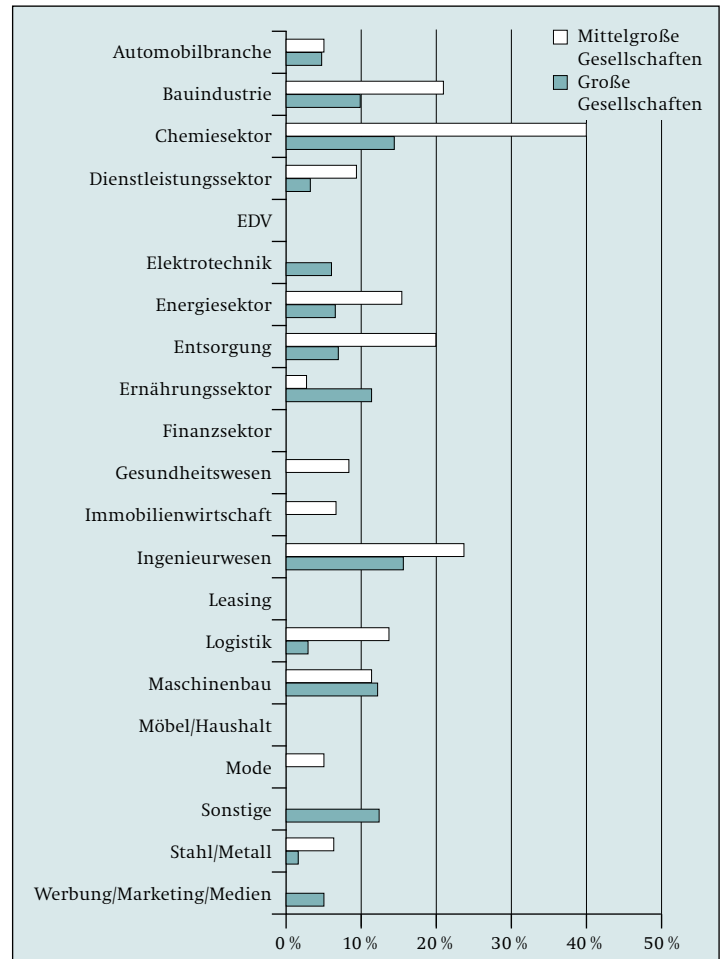


Abb. 11: Ökologische Themen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung für mittelgroße und große Gesellschaften nach Branchen gegliedert

men vor allem auch die eigene Homepage dienen, um gezielt bestimmte Informationen zu veröffentlichen. Hierbei kann es sich im untersuchten Umfeld um die Veröffentlichung eines eigenständigen Nachhaltigkeitsberichts oder um die Bereitstellung einzelner nachhaltigkeitsorientierter Informationen handeln.

2.4.3 Ausweitung der Untersuchungsfrage: Nachhaltigkeitsberichterstattung im Geschäftsbericht und Nachhaltigkeitsberichterstattung auf den Unternehmenshomepages

2.4.3.1 Hintergrund

Als Instrument der Nachhaltigkeitsberichterstattung könnte dem Unterneh-

men vor allem auch die eigene Homepage dienen, um gezielt bestimmte Informationen zu veröffentlichen. Hierbei kann es sich im untersuchten Umfeld um die Veröffentlichung eines eigenständigen Nachhaltigkeitsberichts oder um die Bereitstellung einzelner nachhaltigkeitsorientierter Informationen handeln.

In einer Ausweitung der Betrachtung wurden daher die Homepages der in die Studie einbezogenen Unternehmen daraufhin untersucht, ob die Gesellschaften dort einen separaten Nachhaltigkeitsbericht (oder einen Bericht zu diesem Thema unter anderem Titel) bzw. bestimmte Einzelinformationen zum Themenkomplex der Nachhaltigkeit veröffentlichen. Dabei wurde im Sinne einer differenzierten Betrachtungsweise im Einzelnen untersucht, ob Gesellschaften mit einer quantitativ verhältnismäßig hohen Berichterstattung

Berichterstattungselemente zur Nachhaltigkeit	Anteil an Grundgesamtheit absolut	Anteil an Grundgesamtheit relativ	Große Gesellschaften	Mittelgroße Gesellschaften
6 - max. 15	66	10,58 %	36	30
3-5	535	85,74 %	190	345
0-2	23	3,67 %	7	16
Gesamt	624	100 %	233	391

Tab. 4: Berichterstattungselemente zur Nachhaltigkeit

zur Nachhaltigkeit im Geschäftsbericht diese mit einem Nachhaltigkeitsbericht oder Berichten über Einzelthemen der Nachhaltigkeit auf der Homepage unterstützten oder aufgrund der bereits erfolgten Darstellung im Geschäftsbericht auf eine Darstellung der Themen zur Nachhaltigkeit auf der Homepage verzichteten. Andererseits wurde untersucht, ob Gesellschaften mit einer quantitativ verhältnismäßig geringen Berichterstattung zur Nachhaltigkeit im Geschäftsbericht diesen „Mangel“ auf der Homepage ausgleichen oder die geringe Nachhaltigkeitsberichterstattung im Geschäftsbericht auch im Rahmen des Internetauftritts fortgesetzt würde.

2.4.3.2 Ergebnisse der ausgeweiteten Untersuchungsfrage

Ausgehend von den 22 untersuchten Berichterstattungskriterien (entsprechend Quick/Knocinski gruppiert in die vier Themenbereiche) wurde der jeweils erreichte Berichterstattungs-Erfüllungsgrad einer der drei folgenden Häufigkeitsgruppen zugeordnet.

- Der *ersten Gruppe* mit einer relativ hohen Anzahl an zutreffenden Kriterien des Untersuchungskatalogs wurden Erfüllungsgrade von mindestens 6 Kriterien zugeordnet. Dabei ist festzustellen, dass maximal 15 der untersuchten 22 Berichterstattungselemente zur Nachhaltigkeit erreicht werden. Die ausgeweitete Detailanalyse erfolgte in voller Gänze.
- Der *zweiten bzw. mittleren Gruppe* wurden Erfüllungsgrade von 3 bis 5 Berichterstattungselementen zur Nachhaltigkeit zugeordnet. In dieser Gruppe bewegt sich der Großteil der Grundgesamtheit. Hier wurde für die Zwecke der ausgeweiteten Detailanalyse eine

auf Zufallszahlen basierende Stichprobe von 10 % der Unternehmen und deren Nachhaltigkeitsberichterstattung auf den Homepages untersucht. Aufgrund der angewandten statistischen Kriterien kann die Stichprobe als repräsentativ hinsichtlich ihrer Ergebnisse angesehen werden.

- Der *dritten bzw. unteren Gruppe* wurden die Unternehmen mit einer quantitativ relativ geringen Anzahl an zutreffenden Kriterien des Untersuchungskatalogs (0 bis 2 Berichterstattungselemente zur Nachhaltigkeit) zugeordnet. Die ausgeweitete Detailanalyse erfolgte in voller Gänze. Für die drei Gruppen ergibt sich die Ergebnisübersicht in Tab. 4.

In Bezug auf die Branchenaufgliederung können entsprechend der erläuterten quantitativen Differenzierung der Erfüllungsgrade den vorgenannten drei Häufigkeitsgruppen die in Tab. 5 enthaltenen Zuordnungen getroffen werden.

Im Rahmen einer Ergebnisanalyse kann abgeleitet werden, dass Gesellschaften, die auf ihrer Internetseite Informatio-

nen zum Thema Nachhaltigkeit bereitstellen, im Durchschnitt auch mehr Elemente zur Nachhaltigkeit im Geschäftsbericht angeben (vgl. Abb. 12 auf S. 192). Dies trifft insbesondere auf die Themenkomplexe zur Einführung (Gesellschaften mit zusätzlicher Berichterstattung plus 6,99 % im Vergleich zu Gesellschaften ohne zusätzliche Berichterstattung) und zur Ökologie (Gesellschaften mit zusätzlicher Berichterstattung plus 6,11 % im Vergleich zu Gesellschaften ohne zusätzliche Berichterstattung) zu.

3. Zusammenfassung und Ausblick

Da Fragen und Themen gesellschaftlicher Verantwortung in aktueller Zeit mit zunehmender Tendenz an Unternehmen herangetragen werden, ist die Nachhaltigkeit zur Sicherung des langfristigen Unternehmenserfolgs in die unternehmerische Vision sowie in das unternehmerische Zielsystem aufzunehmen und umzusetzen. Um von den strategisch relevant er-

Branche	6 - max. 15	3-5	0-2	Gesamt
Automobilbranche	2	25	2	29
Bauindustrie	6	28	1	35
Chemiesektor	4	15	0	19
Dienstleistungssektor	1	38	4	43
EDV	0	14	0	14
Elektrotechnik	3	10	1	14
Energiesektor	7	37	1	45
Entsorgung	1	14	0	15
Ernährungssektor	3	29	3	35
Finanzsektor	1	34	2	37
Gesundheitswesen	6	63	0	69
Immobilienwirtschaft	6	32	2	40
Ingenieurwesen	12	47	1	60
Leasing	0	9	0	9
Logistik	4	17	1	22
Maschinenbau	5	24	2	31
Möbel/Haushalt	0	14	0	14
Mode	1	10	0	11
Stahl/Metall	1	44	1	46
Werbung/Marketing/Medien	1	21	2	24
Sonstige	2	10	0	12
Gesamt	66	535	23	624

Tab. 5: Berichterstattungselemente zur Nachhaltigkeit nach Branchen gegliedert

► **Gesellschaften, die auf ihrer Internetseite Informationen zum Thema Nachhaltigkeit bereitstellen, geben im Durchschnitt auch mehr Elemente zur Nachhaltigkeit im Geschäftsbericht an.** ◀

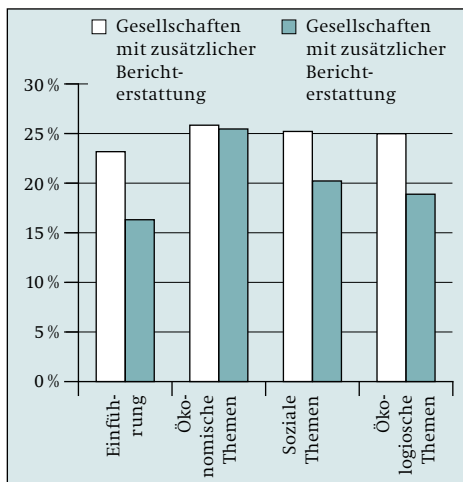


Abb. 12: Gesamtübersicht der Themenkomplexe zur Nachhaltigkeitsberichterstattung von Gesellschaften mit zusätzlicher Berichterstattung und Gesellschaften ohne zusätzliche Berichterstattung (z. T. Stichprobe)

mittelten Stakeholdern wahrgenommen zu werden und somit eine positive Wirkung zu entfalten, empfiehlt es sich, Informationen zu ökonomischen, ökologischen und sozialen Auswirkungen unternehmerischer Entscheidungen und Handelns dabei in die Unternehmenskommunikation einzubinden. Vor diesem Hintergrund war es das Ziel der vorliegenden Untersuchung, die (integrierte) Nachhaltigkeitsberichterstattung mittelständischer Unternehmen im Rahmen der bestehenden pflichtgemäßen Unternehmenskommunikation auszuwerten. Hierzu wurden die Jahresabschlüsse und Lageberichte für das Geschäftsjahr 2009 von 624 Unternehmen aus dem mit diversifizierter branchenbezogener Aufstellung mittelständischer Unternehmen (21 Branchen) versehenen Postleitzahlenbereich 45 auf der Grundlage der Auswertungsmethodik der empirischen Analyse auf der Basis des Katalogs von Quick/Knocinski¹⁰ untersucht, welcher aufgrund der Deduktionsbasis der GRI-G3-Leitlinien nach heutigem Stand der Wissenschaft alle erforderlichen inhaltlichen Aspekte eines Nachhaltigkeitsberichts enthält. Hierzu wurden die Berichterstattungsaspekte zur Nachhaltigkeit in die Themenkomplexe Einführung, ökonomische Themen, soziale Themen und ökologische Themen aufgeteilt.

Eine Gesamtübersicht zu den vier Themenkomplexen zeigte eine relativ geringe

(integrierte) Nachhaltigkeitsberichterstattungsquantität mittelständischer Gesellschaften. Den höchsten Erreichungsgrad wiesen in einer Einzelbetrachtung der Themen diejenigen im ökonomischen Bereich auf. In Hinsicht auf eine Branchenaufgliederung war lediglich in den Themenkomplexen Ökonomie und Soziales eine eher homogene Berichterstattungsquantität festzustellen.

Insbesondere wiesen die Einzelangaben zu Unternehmensprofil, Eigenkapital und Fremdkapital, Arbeitsplätzen und sonstigen ökologischen Aspekten hohe Übereinstimmungen mit dem quantitativen Kriterienkatalog zur Analyse der Nachhaltigkeitsberichterstattung auf. Hierbei ist jedoch anzumerken, dass die Erreichungsgrade bei den Kriterien Eigenkapital und Fremdkapital sowie Arbeitsplätze im Rahmen der Pflichtangaben gem. §§ 285 bzw. 314 HGB zu sehen sind. Eine nähere Betrachtung der einzelnen Angaben zu dem Kriterium Arbeitsplätze bestätigte dies. Angaben zu der in dem Unternehmen beschäftigten Anzahl an Mitarbeitern werden dementsprechend vom Großteil der Gesellschaften gemacht, der nächst höchste Übereinstimmungsgrad zeigte sich jedoch erst mit einem Abstand von fast 50 % bei Angaben zu der Aus- und Weiterbildung der Belegschaft. Bei der genaueren Betrachtung der einzelnen Angaben zu dem Kriterium sonstige ökologische Aspekte, aber auch zu ökologischem Input und ökologischem Output zeigte sich, dass die größte Übereinstimmung der Unternehmen mit dem Kriterienkatalog in der generellen Erwähnung von Umweltschutz oder von Umweltschutzrisiken liegt. Damit stellt sich auf der Grundlage der bedingten Berichterstattungspflichten nach § 289 Abs. 3 HGB auch innerhalb einer branchendifferenzierten Betrachtung eine gegenüber den Erwartungen erkennbar geringe Berichterstattungsquantität dar.

Da vielen Unternehmen die eigene Homepage als Instrument der Nachhaltigkeitsberichterstattung dienen könnte, wurden die Homepages der betrachteten Gesellschaften in einer ausgeweiteten Analyse daraufhin untersucht, ob die Gesellschaften dort einen separaten Nachhaltigkeitsbericht (oder einen Bericht zu diesem Thema unter anderem Titel) bzw. be-

stimmte Einzelinformationen zum Themenkomplex der Nachhaltigkeit veröffentlichten. Die Ergebnisse zeigten, dass Gesellschaften, die auf ihrer Internetseite Informationen zum Thema Nachhaltigkeit bereitstellen, im Durchschnitt auch mehr zur Nachhaltigkeit im Geschäftsbericht berichten.

Insgesamt lässt sich feststellen, dass die (integrierte) Nachhaltigkeitsberichterstattung mittelständischer Unternehmen branchenunabhängig quantitativ noch recht gering ist und die Ausnahmen vor allem in Bereichen liegen, die aufgrund der Berichterstattungspflichten des HGB ohnehin bereits vom Gesetzgeber gefordert werden. Darüber hinaus ist festzustellen, dass sich Berichterstattungs-elemente zur Nachhaltigkeit an den verschiedensten Stellen der Jahresabschlüsse und Lageberichte finden lassen und die Unternehmen hier keiner einheitlichen Vorgehensweise folgen. Außerdem zeigte die Unterteilung der Untersuchung in große und mittelgroße Gesellschaften, dass die quantitative Berichterstattung großer Gesellschaften grundsätzlich über der Intensität der Berichterstattung mittelgroßer Gesellschaften liegt und Unternehmen, die im Durchschnitt mehr Elemente zur Nachhaltigkeit im Geschäftsbericht angeben, diese oft mit Informationen zum Thema Nachhaltigkeit auf der Internetseite ergänzen.

Da es sich bei der vorliegenden Untersuchung um einen quantitativen Querschnitt der Nachhaltigkeitsberichterstattung mittelständischer Unternehmen handelt, lässt sich aus den Ergebnissen keine Aussage über die Qualität oder die Entwicklung nachhaltigkeitsorientierter Berichterstattung im Zeitverlauf treffen. Weitere Untersuchungen könnten dementsprechend eine Analyse der gewichteten Nachhaltigkeitsberichterstattung von mittelständischen Unternehmen über mehrere Jahre durchführen, um so eine Veränderung der Berichterstattungsintensität und -qualität – auch vor dem Hintergrund der Veränderung von Rahmenbedingungen wie z. B. aufgrund der Finanzkrise – zu untersuchen.

¹⁰ Vgl. Quick/Knocinski, ZfB 2006 S. 615 ff.

www.

Institute-of-Directors.

de



DEUTSCHES
VERWALTUNGS- &
AUFSICHTSRATS
INSTITUT E.V.®