

WP/StB Patrick Schaefer, Essen / Nina Isabelle Schröder, M.Sc., Bochum

Auswirkungen des DRS 20 auf die Berichterstattung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren in den Lageberichten der DAX 30

WP/StB Patrick Schaefer ist Partner und Geschäftsführender Gesellschafter der BS Westdeutschland GmbH Wirtschaftsprüfung Steuerberatung WPG und Geschäftsführer der R|W|B|S GmbH WPG, beide Essen, sowie Mitglied des IDW Arbeitskreises „Nachhaltigkeitsberichterstattung“. **Nina Isabelle Schröder, M.Sc.** ist Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Zentrum für ökonomische Bildung der Ruhr-Universität Bochum und freie Mitarbeiterin der BS Westdeutschland GmbH Wirtschaftsprüfung Steuerberatung WPG, Essen.
Kontakt: autor@kor-ifrs.de

I. Einleitung

„Mit der parallelen Gestaltung der Berichtsanforderungen an finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren wird [...] der Wertigkeit der nichtfinanziellen Berichterstattung Rechnung getragen.“¹

Der Wunsch einer Verbesserung der Qualität der Berichterstattung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren im Lagebericht und die international kontinuierlich zunehmende Relevanz der Berichterstattung über Nachhaltigkeit führte seitens des DRSC zu dem Anspruch, den Stellenwert nichtfinanzieller Leistungsindikatoren und deren Bezug zur Nachhaltigkeit im Lagebericht zu erhöhen. Dementsprechend sind die Anforderungen an die Berichterstattung über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren in dem am 14.09.2012 verabschiedeten und am 04.12.2012 im Rahmen der Ermächtigung gem. § 342 Abs. 2 HGB bekanntgegebenen DRS 20 zum Konzernlagebericht gestärkt worden.²

Für Unternehmen ist das gängige Instrument zur Berichterstattung von Informationen mit Nachhaltigkeitsbezug der Nachhaltigkeitsbericht.³ Neben dieser separaten Nachhaltigkeitsberichterstattung können bzw. müssen jedoch auch im Lagebericht Informationen aus dem Bereich der Nachhaltigkeit mittels nichtfinanzieller Leistungsindikatoren veröffentlicht werden.⁴

Die Vorschriften zu der Berichterstattung über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren im Lagebericht sind bisher relativ offen gehalten und bieten den berichtenden Unternehmen somit Ermessensspielräume bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Geschäftsbericht. Hierdurch entsteht die Gefahr einer willkürlichen Berichterstattung und des Missbrauchs des Lageberichts als PR-Instrument, was wiederum das Misstrauen verstärken kann, dass Informationen zur Nachhaltigkeit von Unternehmen primär als Werbemedium genutzt werden.⁵

¹ DRS 20.B26.

² Vgl. Behncke/Hoffmann/Wulf, BB 2012 S. 3063; DRS 20.B26; Haller/Fuhrmann, KoR 2012 S. 462; Lackmann/Stich, KoR 2013 S. 236 f.; Zülch/Salewski, DB 2014 S. 493; zur Entwicklung der Berichterstattung über Nachhaltigkeit vgl. z.B. Simon-Heckroth, WPg 2014 S. 311 f. und Haller/Ernstberger, BB 2006 S. 2516 f.

³ Vgl. Lackmann, Die Auswirkungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung auf den Kapitalmarkt, 2010, S. 1.

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

⁵ Vgl. Haller/Ernstberger, BB 2006 S. 2517; Lackmann, a.a.O. (Fn. 3), S. 34.

Eine Einschränkung der Ermessensspielräume der Nachhaltigkeitsinformationen im Lagebericht erfolgt durch die Weisung, dass die Berichterstattungs-elemente stets einen Bezug zur wirtschaftlichen Lage des Unternehmens aufzuweisen haben.⁶ Nichtsdestotrotz wird die Qualität der Nachhaltigkeitsinformationen in den Lageberichten bemängelt. So konstatierte z.B. eine Studie des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit (BMU) 2009, dass Großinvestoren die Qualität der Informationen mit Nachhaltigkeitsbezug im Lagebericht als ausreichend bis mangelhaft bewerten.⁷ Um dem entgegenzuwirken, wurde bei dem neu verabschiedeten DRS 20 ein besonderes Augenmerk auf die Stärkung der Anforderungen an die Berichterstattung über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren gelegt.

Der DRS 20 „Konzernlagebericht“ ersetzt den bisherigen DRS 5 „Risikoberichterstattung“ und DRS 15 „Lageberichterstattung“ und realisiert somit die bis dahin aufgrund der Übersichtlichkeit und Konsistenz geforderte Implementierung des Standards zum Risikobericht (DRS 5) innerhalb des Standards zum Lagebericht (DRS 15).⁸ Der Geltungsbereich des DRS 20 erstreckt sich auf alle deutschen Mutterunternehmen, die zur Aufstellung eines Konzernlageberichts gem. § 315 HGB verpflichtet sind bzw. die diesen freiwillig aufstellen.⁹ Darüber hinaus wird eine Anwendung des DRS 20 für die Lageberichterstellung gem. § 289 HGB empfohlen.¹⁰ Anzuwenden war der Standard erstmals für nach dem 31.12.2012 beginnende Geschäftsjahre, wobei eine vorherige Anwendung zulässig war und empfohlen wurde.¹¹

Die verpflichtende Anwendung des DRS 20 für die ab 2014 veröffentlichten Geschäftsberichte wird zum Anlass genommen, in diesem Beitrag der Frage nachzugehen, inwieweit der DRS 20 Auswirkungen auf die Berichterstattung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren und deren Bezug zur Nachhaltigkeit im Lagebericht hat. Hierzu werden die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren in den Lageberichten der Unternehmen des DAX30 der Geschäftsjahre 2011 und 2013 miteinander verglichen. Darauf aufbauend werden für die praktische Anwendung Beispiele für die Berichterstattung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren im Lagebericht aufgeführt.

II. Nachhaltigkeitsberichterstattung im Geschäftsbericht

1. Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren im Lagebericht

Der Lagebericht ist gem. § 264 HGB für große und mittelgroße KapGes. oder den nach § 264a HGB KapGes. gleichgestellten großen und mittelgroßen Gesellschaften neben dem Jahresabschluss fester Bestandteil der jährlichen Rechnungslegung. Die gesetzlichen Regelungen zur Aufstellung des Lageberichts bzw. des Konzernlageberichts sind in §§ 289 bzw. 315 HGB kodifiziert und werden durch den DRS 20 konkretisiert.¹²

Seit dem Inkrafttreten des BilReG zum Geschäftsjahr 2005 sind große Gesellschaften gem. § 289 Abs. 3 HGB bzw. Konzerne gem. § 315 Abs. 1 Satz 4 dazu verpflichtet, nichtfinanzielle

⁶ Vgl. §§ 289 Abs. 3 bzw. 315 Abs. 1 Satz 4 HGB; Lackmann, a.a.O. (Fn. 3), S. 34.

⁷ Vgl. BMU, Was Investoren wollen – Nachhaltigkeit in der Lageberichterstattung, 2009, S. 5.

⁸ Vgl. Fink/Keck, KoR 2005 S. 144; Withus, DB 2010 S. 69.

⁹ Vgl. DRS 20.5; zur Bindungswirkung von DRS vgl. Hippel, Konzernlagebericht und Kapitalmarkt – Eine empirische Analyse der Berichtspflichten nach HGB und DRS, 2011, S. 42 f. und Spanheimer, WPG 2000 S. 997 ff.

¹⁰ Vgl. DRS 20.2. Der DRS 20 ist somit zwar nur für die Konzernlageberichterstattung gem. § 315 HGB verpflichtend anzuwenden, aber da ebenso eine Ausstrahlungswirkung auf den Lagebericht gem. § 289 HGB erzielt werden soll, wird in diesem Beitrag auf den Zusatz „Konzern“ verzichtet.

¹¹ Vgl. DRS 20.236.

¹² Vgl. DRS 20.1 und 2.

Leistungsindikatoren in die Lageberichterstattung einzubeziehen, sofern sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage des Unternehmens von Bedeutung sind. Beispielhaft zählt das HGB hier Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange auf.¹³

Konkretisiert werden die Forderungen der Angaben zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren im Lagebericht gem. HGB durch den DRS 20. Demnach haben Angaben zu den bedeutendsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren zu erfolgen, wenn diese für das Verständnis des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns von Bedeutung sind und zur internen Steuerung des Konzerns herangezogen werden.¹⁴ Umfang und Detaillierungsgrad der Angaben zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren im Lagebericht haben hierbei nicht analog zur internen Berichterstattung zu erfolgen, sondern können vielmehr ein höheres Aggregationsniveau aufweisen.¹⁵ Sofern quantitative Angaben zu den nichtfinanziellen Leistungsindikatoren zur internen Steuerung genutzt werden und sie für den verständigen Adressaten wesentlich sind, haben diese Angaben ebenfalls im Lagebericht zu erfolgen.¹⁶

Beispielhaft zählt DRS 20 zu den nichtfinanziellen Leistungsindikatoren Kundenbelange (z.B. Indikatoren zum Kundenstamm und Kundenzufriedenheit), Umweltbelange (z.B. Emissionswerte und Energieverbrauch), Arbeitnehmerbelange (z.B. Fluktuation und Mitarbeiterzufriedenheit), Indikatoren zur Forschung und Entwicklung und die gesellschaftliche Reputation des Konzerns (z.B. Indikatoren zum sozialen und kulturellen Engagement).¹⁷

An der beispielhaften Aufzählung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren des DRS 20 zeigt sich, dass sich die Themen mit Nachhaltigkeitsbezug der Lageberichterstattung partiell mit den Themen der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach dem Berichtsrahmen der Global Reporting Initiative (GRI)¹⁸ überschneiden, welches das von Unternehmen am häufigsten angewandte Konzept bei der Erstellung von separaten Nachhaltigkeitsberichten darstellt.¹⁹

2. Wesentliche Änderungen der Berichterstattungsregelungen nichtfinanzieller Leistungsindikatoren und der (integrierten) Nachhaltigkeitsberichterstattung im Lagebericht durch DRS 20

a) Erhöhung der Berichterstattungsintensität

Das DRSC hat im Rahmen der Neufassung des Standards das Ziel ausgegeben, die Berichterstattung über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren zu stärken bzw. auszuweiten.²⁰ Es hat in diesem Zusammenhang die Intensität der Darstellungen zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren gegenüber derjenigen zu den finanziellen Leistungsindikatoren erhöht²¹ mittels:

- Ausweitung der zugehörigen Textziffern gegenüber DRS 15 und damit Erhöhung der Regelungsdichte;

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

¹⁴ Vgl. DRS 20.105 f.

¹⁵ Vgl. DRS 20.B13.

¹⁶ Vgl. DRS 20.108.

¹⁷ Vgl. DRS 20.107.

¹⁸ Vgl. ausführlich zum GRI-Berichtsrahmen Hoffmann, Unternehmerische Nachhaltigkeitsberichterstattung – Eine Analyse des GRI G3.I-Berichtsrahmens, 2011, S. 65 ff.

¹⁹ Vgl. Brandl, in: Sandberg/Lederer, Corporate Social Responsibility in kommunalen Unternehmen, 2011, S. 397; Lackmann, a.a.O. (Fn. 3), S. 34.

²⁰ Vgl. DRS 20.B26.

²¹ Vgl. Lackmann/Stich, KoR 2013 S. 236 f.

- gleichrangiger Zusammenfassung aller Leistungsindikatoren – finanzieller und nichtfinanzieller – in einem Kapitel mit gleichartiger Darstellungssystematik, wodurch der Stellenwert der Berichterstattung über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren im Vergleich zum DRS 15 erhöht wird;
- Betonung der Anknüpfung der Berichterstattungspflicht an Wesentlichkeit und Bedeutung für die interne Steuerung und damit Hervorhebung der gleichgewichteten Bedeutung finanzieller und nichtfinanzieller Leistungsindikatoren für die Unternehmensentwicklung.

b) Quantitative Berichterstattung

Während im DRS 15 in Bezug auf berichterstattungspflichtige nichtfinanzielle Leistungsindikatoren von „Faktoren“²² die Rede war, die „regelmäßig von der Unternehmensleitung beurteilt werden und regelmäßig Grundlage der Entscheidungen der Unternehmensleitung sind“²³, spricht der DRS 20 konsequent von „Indikatoren“²⁴. Faktoren stellen Beeinflussungsgrößen dar, Indikatoren repräsentieren Berichterstattungsgrößen. Der Standard fordert eine quantitative Berichterstattung über die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, sofern diese „auch zur internen Steuerung herangezogen werden und sie für den verständigen Adressaten wesentlich sind“²⁵. DRS 15 verlangte eine solche quantitative Berichterstattung nur in den Fällen, in denen die „qualitativen Aussagen alleine nicht ausreichend sind, um ein Verständnis über die Lage und den Geschäftsverlauf herzustellen“²⁶. Durch die Fokussierung werden die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren als Verdichtungsgrößen nachhaltiger Unternehmenspolitik allerdings ihren Niederschlag in der Lageberichterstattung nur dann finden, wenn sie tatsächlich bedeutsame Elemente der unternehmensspezifischen Steuerung darstellen.

c) Prognostizierung

Abweichend zu DRS 15 sind nach DRS 20 die wesentlichen und zur internen Steuerung dienenden nichtfinanziellen Leistungsindikatoren nicht nur zu quantifizieren, sondern auch im Rahmen des Prognoseberichts hinsichtlich ihrer Entwicklung mindestens über das kommende Geschäftsjahr zu prognostizieren²⁷. Der Prognosezeitraum der finanziellen Leistungsindikatoren im DRS 15 betrug hingegen zwei Jahre, im DRS 20 betrifft er auch in Hinsicht auf die finanziellen Leistungsindikatoren zumindest ein Geschäftsjahr. Zudem sind wesentliche Veränderungen der Leistungsindikatoren gegenüber dem Vorjahr weiterhin, wie bereits im DRS 15, darzustellen.

d) Beispielhafte Leistungsindikatoren

Für beispielhafte nichtfinanzielle Leistungsindikatoren wurde im DRS 15 auf eine Auflistung im Anhang zum Standard verwiesen. Im DRS 20 sind Beispiele für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren in die Einzeldarstellungen des Standards überführt,²⁸ und damit in ihrem qualitativen Rang erhöht worden. Im Vergleich stellen sich die in beiden Standards genannten

²² Vgl. DRS 15.31.

²³ Vgl. DRS 15 (Bitte die genaue Textstelle ergänzen, da wörtliches Zitat).

²⁴ Vgl. DRS 20.101 ff.

²⁵ Vgl. DRS 20.108.

²⁶ Vgl. DRS 15 (Bitte die genaue Textstelle ergänzen, da wörtliches Zitat).

²⁷ Zur praktischen Umsetzung der Prognoseberichterstattung nach DRS 20 vgl. Eisen-schmidt/Wennekamp, KoR 2014 S. 363 ff.

²⁸ Vgl. DRS 20.107.

Beispiele nichtfinanzieller Leistungsindikatoren²⁹ wie in Tab. 1 gezeigt dar.

Tab. 1: Vergleich beispielhafter Indikatoren (DRS 20) und Faktoren (DRS 15) nachhaltiger Berichterstattung*

DRS 20	DRS 15
Kundenbelange (Kundenstamm, Kundenzufriedenheit etc.)	Kundenstamm (Kundenkreis, Entwicklung, Kundenzufriedenheit etc.)
Umweltbelange (Emissionswerte, Energieverbrauch etc.)	Umweltaspekte (Emissionswerte, Energieverbrauch, Beachtung der Umweltschutzvorschriften, Umwelt-Audit etc.)
Arbeitnehmerbelange (MA-Fluktuation, MA-Zufriedenheit, Betriebszugehörigkeit, Fortbildungsmaßnahmen etc.)	Arbeitnehmerbelange (Fluktuation, Betriebszugehörigkeit, Vergütungsstrukturen, Ausbildungsstrukturen, Fortbildungsmaßnahmen, interne Förderungsmaßnahmen etc.)
Forschung und Entwicklung (alternativ im FuE-Bericht)	Forschung und Entwicklung (alternativ im FuE-Bericht)
Gesellschaftliche Reputation (soziales und kulturelles Engagement, Wahrnehmung gesellschaftlicher Verantwortung etc.)	Gesellschaftliche Reputation (Wahrnehmung gesellschaftlicher Verantwortung, soziales und kulturelles Engagement, Unternehmenskultur etc.)
* Für eine branchenspezifische Konkretisierung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren, die einen wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsentwicklung haben, vgl. Hesse, SD-KPI Standard 2010 - 2014, 2010, S. 12 f. (Branchengruppierungen des DAX30) und Schaefer/Schröder, WPg 2013 S. 1091 ff. (Branchengruppierungen des Mittelstandes).	

Der Vergleich der beispielhaft genannten Indikatoren (DRS 20) und Faktoren (DRS 15) zeigt, dass sich eine leichte Anpassung der Begrifflichkeiten bzw. der Prioritäten an die allgemeinen und gesellschaftlichen Entwicklungen des zwischenzeitlich vergangenen Zeitraums ergeben hat. So wird z.B. eine Ausweitung der begrifflichen Verengung „Kundenstamm“ auf den Begriff „Kundenbelange“ vorgenommen; zugleich werden die Begriffe mit Bezug zu Kunden, Umwelt und Arbeitnehmern mit der Nachsilbe „- belange“ vereinheitlicht, sodass hiermit die zuvor angesprochene Verbreiterung der abgedeckten Inhalte auch sprachlich bedient wird. Zudem wurden die Beispiele der jeweiligen Indikatoren/Faktoren quantitativ gestrafft, was in der Menge der zur Erläuterung in den Klammerergänzungen niedergelegten Themen verdeutlicht wird. Dies korreliert zugleich mit einer Verdichtung der gewünschten Berichterstattung unter Berücksichtigung des Ziels der Wesentlichkeit.

Die Aufzählung beispielhafter nichtfinanzieller Leistungsindikatoren ist, wie bereits im DRS 15, auch im DRS 20 weder als Mindestkatalog noch als abschließende Betrachtung zu sehen. Die Geeignetheit der beispielhaften nichtfinanziellen Leistungsindikatoren sowie Ergänzungen um weitere Themenbereiche

²⁹ Zu den Ergebnissen aktueller empirischer Erhebungen über den Einsatz von Leistungsindikatoren, damit von nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, in den Geschäftsberichten deutscher Unternehmen vgl. Sikora, KoR 2014 S. 194 ff.

sind vielmehr je nach der individuellen Situation des berichtenden Unternehmens zu beurteilen und vorzunehmen.

e) Nachhaltigkeitsbegriff

Im DRS 20 wird der Begriff der Nachhaltigkeit definiert mit „Konzept, das eine ganzheitliche und dauerhaft zukunftsfähige Entwicklung der ökonomischen, ökologischen und sozialen Leistung eines Unternehmens oder Konzerns anstrebt“³⁰. Eine Definition des Begriffs der Nachhaltigkeit hatte der DRS 15 bisher nicht enthalten.

Obwohl die vorgenannte Definition sich nicht auf bestehende Definitionen im Rahmen von nationalen bzw. internationalen Nachhaltigkeitskonzepten bezieht, ist dennoch zu erkennen, dass das DRSC Orientierung an den internationalen Standards – und hier vor allem an den Überlegungen der GRI – genommen hat. Die GRI-Standards wiederum basieren in ihren begrifflichen Grundlagen insb. auf den Ausführungen der Brundtland-Kommission mit ihrem triadischen Begriff der Nachhaltigkeit (Triple-Bottom-Line).³¹

f) Berichterstattungskonzepte

Neu im DRS 20 ist der explizite Hinweis darauf, dass finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren auch im Rahmen einer (separaten) Nachhaltigkeitsberichterstattung angegeben werden können.³² Dabei können „allgemein anerkannte Rahmenkonzepte“³³ Anhaltspunkte für die Berichterstattung zu diesen Leistungsindikatoren geben. Hier sind sowohl internationale (bspw. GRI) als auch nationale (bspw. Rahmen des Deutschen Nachhaltigkeitskodexes) Rahmenkonzepte angesprochen. In der Auswahl ist das berichtende Unternehmen frei.

Einen vergleichbaren Weg auf bestehende Berichtskonzepte zurückgreifender Berichterstattung wird auf der Ebene der EU mit der Annahme einer EU-Richtlinie durch das Europäische Parlament am 15.04.2014 zu einer sog. „nichtfinanziellen Erklärung“ besprochen, durch welche die Transparenz der Berichterstattung bestimmter Unternehmen in sozialen und ökologischen Fragen weiter verbessert werden soll.³⁴ Ziel ist es, damit einen wirksamen Beitrag zu langfristigem wirtschaftlichen Wachstum und Beschäftigung zu leisten, indem die Integration sozialer bzw. gesellschaftlicher sowie umweltbezogener Aspekte in die operative Unternehmensführung und Strategie (Integrierte Unternehmensführung) unterstützt wird.³⁵

Betroffene größere Unternehmen, die durchschnittlich mehr als 500 Mitarbeiter beschäftigen, müssen demnach im Rahmen dieser sog. „nichtfinanziellen Erklärung“ Informationen über Strategien, Risiken und Ergebnisse in Bezug auf Umweltbelange, soziale und mitarbeiterbezogene Aspekte, Achtung der Menschenrechte, Bekämpfung von Korruption und Bestechung sowie Vielfalt in den Leitungs- und Kontrollorganen im Lagebericht offenlegen oder innerhalb eines separaten Berichts (z.B. eines Nachhaltigkeitsberichts) zeitnah nach Abschluss des Geschäftsjahres darlegen. Auf diesen Bericht ist dann im

³⁰ Vgl. DRS 20.11; vgl. dazu auch Lackmann/Stich, KoR 2013 S. 237.

³¹ Vgl. Hauff, Unsere gemeinsame Zukunft. Der Brundtland-Bericht der Weltkommission für Umwelt und Entwicklung, 1987; vgl. auch Hoffmann, a.a.O. (Fn. 18), S. 8 ff.

³² Vgl. DRS 20.110.

³³ Vgl. DRS 20.110 f.

³⁴ Vgl. EU-Kommission, PM 14/124 vom 15.04.2014, und o.V., Soziale Verantwortung der Unternehmen: Einigung auf EU-Ebene, WPg 2014 S. 455 f.

³⁵ Dazu dient auch die von der EU-Kommission mit PM 14/491 vom 29.04.2014 aufgesetzte Online-Konsultation zur Einbringung von Ideen und Vorschlägen für die künftige Gestaltung nachhaltigen Handelns von Unternehmen, um die Strategie zur gesellschaftlichen Verantwortung von neu zu bewerten.

Lagebericht zu verweisen. Diese vorliegende EU-Richtlinie verweist in Hinblick auf die Art der nichtfinanziellen Berichterstattung auf bereits vorliegende (inter-)nationale Standards, bspw. die internationale „Global Reporting Initiative“ oder auch den nationalen „Deutschen Nachhaltigkeitskodex“. Solche Standards gelten als Vorbilder für die Entwicklung branchenübergreifender bzw. branchenspezifischer nichtfinanzieller Leistungsindikatoren, welche die EU-Kommission innerhalb von zwei Jahren als Empfehlungen entwickeln will. Im Rahmen dieser zwei Jahre ist der Richtlinienentwurf in nationales Recht umzusetzen und danach anzuwenden auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2017 beginnen.³⁶

Mit dieser Initiative der EU-Kommission erfolgt eine weitere Konkretisierung nachhaltigkeitsorientierter Berichterstattungsverpflichtungen, die über den Weg der Penetration mittels analoger Anwendung in weitere Unternehmenskreise „durchsickern“ soll.

Im DRS 15 war ein entsprechender Verweis auf bestehende Berichterstattungsstandards noch nicht enthalten.

III. Analyse der Berichterstattung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren

1. Datenbasis

Die der Untersuchung zugrunde liegenden Daten umfassen die Angaben zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren aus den Lageberichten der am 31.12.2013 im DAX30 vertretenen Unternehmen. Die 30 größten und umsatzstärksten, an der Frankfurter Wertpapierbörse gelisteten Unternehmen qualifizieren sich dabei als geeigneter Untersuchungsgegenstand, da gerade von börsennotierten Unternehmen eine standardisierte Rechnungslegung, die u.a. auch Angaben zu nichtfinanziellen Informationen enthält, erwartet wird.³⁷

Um die Auswirkungen des DRS 20 auf die Berichterstattung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren und ihren Bezug zur Nachhaltigkeit darzustellen, werden die Lageberichte der Geschäftsberichte der genannten Unternehmen für die Geschäftsjahre 2011 und 2013 untersucht. Das Jahr 2013 wurde für die Untersuchung gewählt, da der DRS 20 für nach dem 31.12.2012 beginnende Geschäftsjahre erstmals verpflichtend anzuwenden ist. Als Vergleichsjahr wurde 2011 gewählt, um einerseits einen eventuellen Anstieg der Berichterstattung über Themen mit Nachhaltigkeitsbezug, der auf die international kontinuierlich zunehmende Relevanz des Themas zurückzuführen sein könnte, durch einen eng gewählten Zeitraum möglichst gering zu halten. Auf der anderen Seite wurde der Standardentwurf E-DRS 27 bereits im Dezember 2011 veröffentlicht³⁸ und eine Anwendung des im Dezember 2012 bekannt gegebenen DRS 20 war für vor dem 31.12.2012 beginnende Geschäftsjahre zulässig und wurde empfohlen.³⁹ Dementsprechend ist davon auszugehen, dass – zumindest eine teilweise – Anwendung des DRS 20 bereits in den Lageberichten des Geschäftsjahres 2012 erfolgte.

Bei der Auswahl der Geschäftsberichte für die Untersuchung wird in dem Fall, in dem das Geschäftsjahr nicht dem Kalender-

³⁶ Zu der IDW-Eingabe zum Vorschlag einer Richtlinie zur Fortentwicklung der (Konzern-)Lageberichterstattung vgl. FN-IDW 2013 S. 301 ff.

³⁷ Vgl. Tesch, Lageberichterstattung, 2009, S. 24.

³⁸ Vgl. zum E-DRS 27 Ergün/Juchler/Müller, BB 2012 S. 435 ff.

³⁹ Vgl. DRS 20.236.

jahr entspricht, der jeweilige Geschäftsbericht dem Kalenderjahr zugeordnet, in das mehr als 6 Monate des Geschäftsjahres fallen. Darüber hinaus werden Unternehmen, die lediglich am 31.12.2013, nicht aber am 31.12.2011 im DAX30 notiert waren, aus der Grundgesamtheit gestrichen. Bei einem Sample von 28 Unternehmen (vgl. Tab. 2) werden für 2011 und 2013 hieraus resultierend insgesamt 56 Lageberichte analysiert.

Tab. 2: Grundgesamtheit der in dieser Studie untersuchten Unternehmen

Adidas AG
Allianz SE
BASF SE
Bayer AG
Beiersdorf AG
BMW AG
Commerzbank AG
Daimler AG
Deutsche Bank AG
Deutsche Börse AG
Deutsche Lufthansa AG
Deutsche Post AG
Deutsche Telekom AG
E.ON SE
Fresenius Medical Care AG & Co. KGaA
Fresenius SE & Co. KGaA
HeidelbergCement AG
Henkel AG & Co. KGaA
Infineon Technologies AG
K+S AG
Linde AG
Merck KGaA
Münchener Rück AG
RWE AG
SAP SE
Siemens AG
ThyssenKrupp AG
Volkswagen AG

2. Auswertungsmethodik

In einer Vielzahl der zu untersuchenden Lageberichte weisen die Unternehmen einzelne Kapitel mit Nachhaltigkeitsbezug aus.⁴⁰ Nur in den Fällen, in denen innerhalb des Lageberichts kein Hinweis auf einen separaten Teil zu Themen mit Nachhaltigkeitsbezug zu finden ist, wird der gesamte Lagebericht des Unternehmens untersucht.

⁴⁰ Z.B. Allianz SE, Geschäftsbericht 2013 („Fortschritte in nachhaltiger Entwicklung“), Deutsche Bank AG, Geschäftsbericht 2013 („Unternehmerische Verantwortung“ und „Mitarbeiter“), Siemens AG, Geschäftsbericht 2013, („Nachhaltigkeit“).

Da sich DRS 20 explizit auf die Lageberichterstattung bezieht, werden ggf. über den Lagebericht hinausgehende Themen mit Nachhaltigkeitsbezug in anderen Teilen der Geschäftsberichte nicht in die Untersuchung einbezogen. Weist ein Unternehmen also bspw. innerhalb des Geschäftsberichts ein separates Kapitel zum Thema Corporate Social Responsibility auf, das sich jedoch außerhalb des Lageberichts befindet, wird dieses nicht in die Analyse einbezogen.

Die Untersuchung der Lageberichte erfolgt mittels eines Kriterienkatalogs entsprechend der Leistungsindikatoren des Leitfadens zur Nachhaltigkeitsberichterstattung der GRI.⁴¹ Dieser stellt das von Unternehmen am häufigsten angewandte Konzept bei der Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten mit einem ausgewogenen und angemessenen Bild der ökonomischen, ökologischen und sozialen Leistungen (Triple-Bottom-Line⁴²) dar und deckt somit alle wesentlichen, berichterstattungswürdigen Aspekte der Themen mit Nachhaltigkeitsbezug ab.⁴³

Der Kriterienkatalog orientiert sich an der Version GRI G3.1⁴⁴, welche die überarbeitete Version des 2006 veröffentlichten GRI G3-Berichtsrahmens darstellt. Auf die Orientierung an der vierten Generation des Berichtsrahmens GRI G4⁴⁵ wurde bewusst verzichtet, da dieser erst am 22.05.2013 veröffentlicht wurde und somit 2011 noch nicht zur Verfügung stand. Darüber hinaus ist der GRI G4 erst für Nachhaltigkeitsberichte verpflichtend anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 nach GRI erstellt werden, sodass sich die Unternehmen ggf. noch nicht mit den Änderungen und Neuerungen der neuesten Version auseinandergesetzt haben. Die Version GRI G3.1 hingegen sollte allen Unternehmen des DAX30 bekannt und – in den Fällen, in denen ein Nachhaltigkeitsbericht gem. GRI aufgestellt wird – darüber hinaus sollten auch die entsprechenden Daten bereits aufbereitet sein. Für die im Lagebericht zu veröffentlichenden Informationen mit Nachhaltigkeitsbezug könnte dementsprechend auf die Daten aus der Nachhaltigkeitsberichterstattung gem. GRI zurückgegriffen werden, sodass davon ausgegangen werden kann, dass die entsprechenden Informationen zur Verfügung stehen.

Der Leitfaden zur Nachhaltigkeitsberichterstattung der GRI unterscheidet ökonomische Leistungsindikatoren (drei Aspekte mit insgesamt neun Indikatoren), ökologische Leistungsindikatoren (neun Aspekte mit insgesamt 30 Indikatoren) und gesellschaftliche Leistungsindikatoren (24 Aspekte mit insgesamt 45 Indikatoren). Die Lageberichte der Unternehmen wurden bei der Untersuchung auf die insgesamt 84 Indikatoren des GRI G3.1 hin analysiert, indem die Darstellung der einzelnen Unternehmen in den Geschäftsjahren 2011 und 2013 jew. miteinander verglichen wurden. In Abhängigkeit von dem Grad der Veränderung der Berichterstattung innerhalb der zwei betrachteten Geschäftsjahre wurden maximal zwei Plus- bzw. zwei Minuspunkte vergeben:

⁴¹ Zu einer Übersicht über das Anforderungsprofil nach GRI G3.1 im Verhältnis zu vorgegebenen und ergänzbaren Lageberichtsbestandteilen vgl. Schaefer/Schröder, **Bitte Titel der Publikation ergänzen**, S. 1089.

⁴² Vgl. Abschn. II.2.e).

⁴³ Vgl. Brandl, a.a.O. (Fn. 19), S. 397; GRI, Leitfaden zur Nachhaltigkeitsberichterstattung, 2006, S. 3; Jonker/Stark/Tewes, Corporate Social Responsibility und nachhaltige Entwicklung – Einführung, Strategie und Glossar, 2011, S. 113.

⁴⁴ Download des GRI G3.1 unter <https://www.globalreporting.org/resource/library/G3.1-Guidelines-Incl-Technical-Protocol.pdf> (Abruf: 12.01.2015).

⁴⁵ Vgl. ausführlich zum GRI G4 z.B. Kajüter, WPg 2014 S. 599 ff.

- 0 = keine Veränderung in der Berichterstattung über den Indikator im Vergleich der Lageberichte 2011 und 2013.
- + 1 = Der Lagebericht 2011 berücksichtigt den Indikator überhaupt nicht/unzureichend/nicht vollständig entsprechend des GRI Leitfadens. Im Lagebericht 2013 wird der Indikator unzureichend/nicht vollständig entsprechend des GRI Leitfadens/entsprechend des GRI Leitfadens dargestellt.
- - 1 = Der Lagebericht 2013 berücksichtigt den Indikator überhaupt nicht/unzureichend/nicht vollständig entsprechend des GRI Leitfadens. Im Lagebericht 2011 wird der Indikator unzureichend/nicht vollständig entsprechend des GRI Leitfadens/entsprechend des GRI Leitfadens dargestellt.
- + 2 = Der Lagebericht 2011 berücksichtigt den Indikator überhaupt nicht. Im Lagebericht 2013 wird der Indikator hingegen entsprechend des GRI Leitfadens dargestellt.
- - 2 = Der Lagebericht 2013 berücksichtigt den Indikator überhaupt nicht. Im Lagebericht 2011 wird der Indikator hingegen entsprechend des GRI Leitfadens dargestellt.

Bei insgesamt 84 Indikatoren des GRI G3.1 kann es dementsprechend maximal zu einer Veränderung von plus bzw. minus 168 Punkten pro Geschäftsbericht kommen. So ist bspw. eine Änderung von plus 100% bei einem Unternehmen zu verzeichnen, das im Lagebericht 2011 zu keinem Indikator des GRI G3.1 etwas zu berichten hatte, in 2013 jedoch zu jedem Indikator des GRI G3.1 in vollem Umfang entsprechend des GRI Leitfadens Bericht erstattet. Eine Veränderung von minus 100% wäre hingegen im umgekehrten Fall zu verzeichnen.

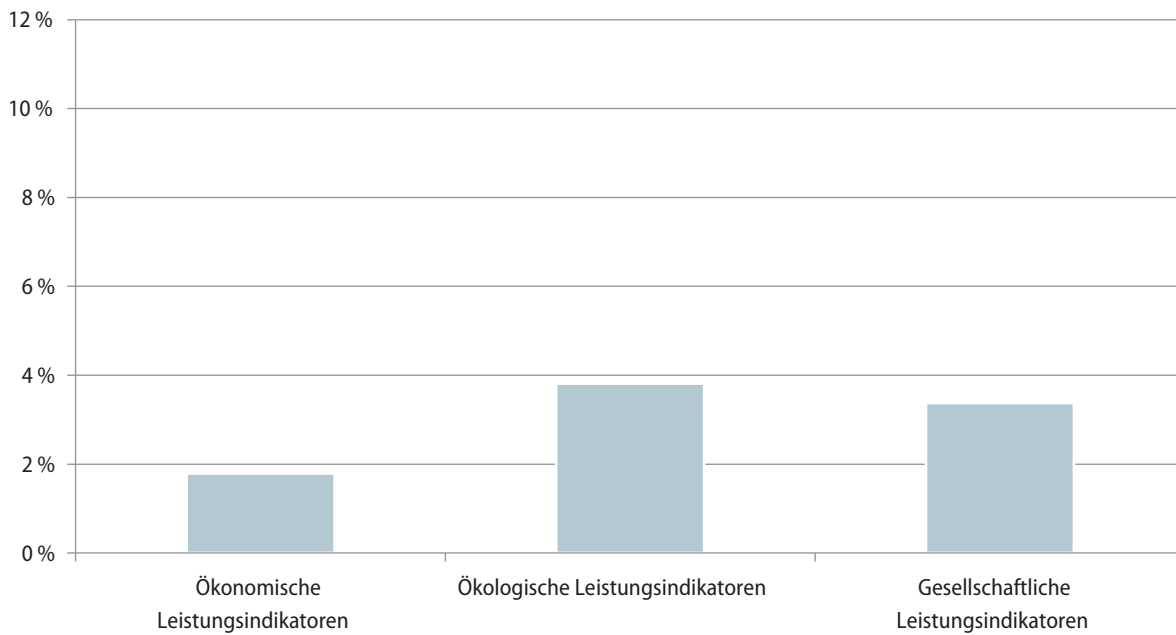
Für die Darstellung der Analyseergebnisse werden die Auswertungen zu den einzelnen Indikatoren den insgesamt 36 Aspekten innerhalb der ökonomischen, ökologischen und gesellschaftlichen Leistungsindikatoren zugeordnet. Auf diese Weise wird eine detaillierte Veranschaulichung der Ergebnisse gewährleistet, ohne sich im Detail zu verlieren.

Über die Punkteverteilung hinaus soll die durchschnittliche Veränderung der Seitenzahlen sowie der Abbildungen eine Aussage darüber zulassen, ob Themen mit Nachhaltigkeitsbezug quantitativ an Bedeutung gewonnen haben.

3. Auswertungsbefunde

Abb. 1 zeigt die Veränderung der Berichterstattung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren in den Lageberichten der DAX30-Unternehmen von 2011 auf 2013 innerhalb der drei Dimensionen der Triple-Bottom-Line Ökonomie, Ökologie und Gesellschaft, ausgewertet anhand des Kriterienkatalogs gem. GRI G3.1. Es fällt auf, dass die maximale Veränderung bei ca. 4%, und somit relativ niedrig liegt. Bei der 4%igen Veränderung handelt es sich um Leistungsindikatoren in dem Bereich Ökologie, wohingegen z.B. im ökonomischen Bereich innerhalb der Lageberichte von 2011 auf 2013 lediglich eine Steigerung der Berichterstattung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren gem. GRI G3.1 um ca. 2% zu verzeichnen ist.

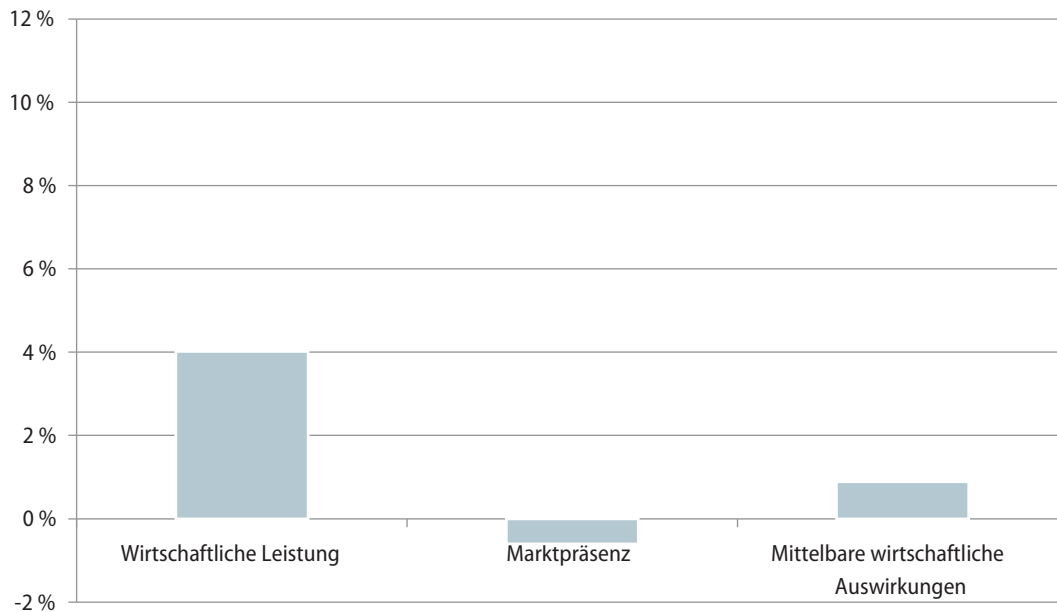
Abb. 1: Veränderung der Berichterstattung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren



Im Folgenden sollen die einzelnen Aspekte der Dimensionen Ökonomie, Ökologie und Gesellschaft innerhalb der Lageberichte der in die Untersuchung einbezogenen Unternehmen genauer betrachtet werden, um detaillierten Aufschluss über die Zusammensetzung der in Abb. 1 gezeigten Veränderung der Berichterstattung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren gem. GRI G3.1 zu geben.

Die ökonomischen Leistungsindikatoren unterteilt der GRI G3.1 in die Aspekte „Wirtschaftliche Leistungen“, „Marktpräsenz“ und „Mittelbare wirtschaftliche Auswirkungen“. Die größte Veränderung in der Berichterstattungsintensität ist im Vergleich von den Lageberichten 2011 und 2013 bei dem Aspekt „Wirtschaftliche Leistung“ zu verzeichnen (vgl. Abb. 2). Der Zuwachs von ca. 4% kommt dadurch zustande, dass bei den vier Indikatoren, die der GRI G3.1 zu dem Aspekt „Wirtschaftliche Leistung“ formuliert („Unmittelbar wirtschaftlich ausgeschütteter Wert“ / „Finanzielle Folgen des Klimawandels“ / „Umfang der betrieblichen sozialen Zuwendungen“ / „Bedeutende finanzielle Zuwendungen der öffentlichen Hand“), insgesamt neun von maximal 224 möglichen Pluspunkten erzielt wurden. Dies kann bspw. bedeuten, dass eines der zu untersuchenden Unternehmen in 2011 über keinen der Indikatoren zum Aspekt „Wirtschaftliche Leistung“ gem. GRI G3.1 berichtet, dies in 2013 jedoch in vollem Umfang tut.

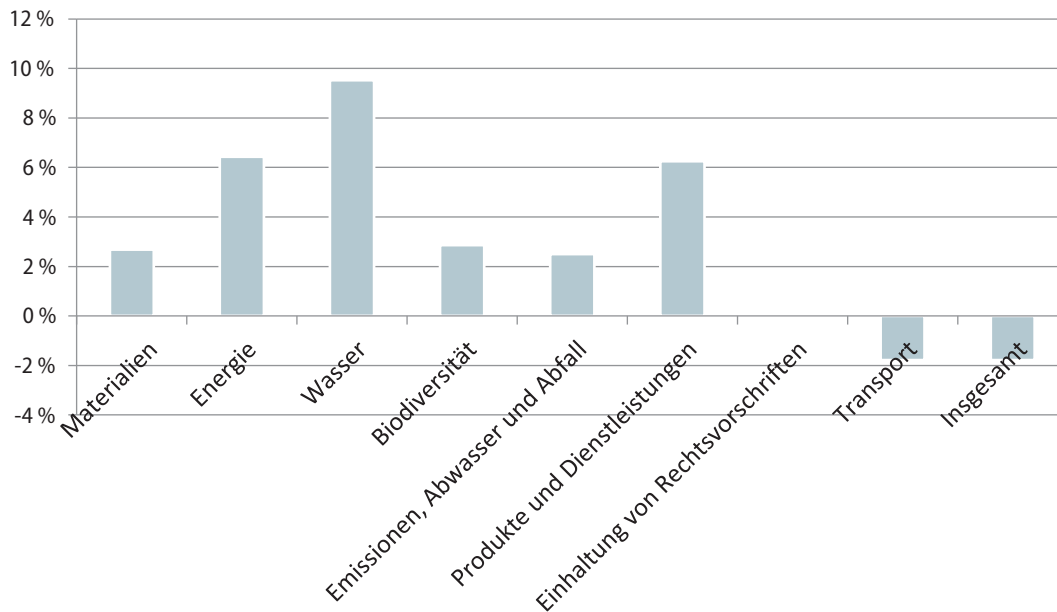
Abb. 2: Veränderung der Berichterstattung ökonomischer nichtfinanzieller Leistungsindikatoren



In der Dimension Ökologie weist die Berichterstattung über den Aspekt „Wasser“ in den Lageberichten über die betrachteten Jahre die größte Veränderung auf (vgl. Abb. 3). Bei drei Indikatoren, die der GRI G3.1 zu diesem Aspekt formuliert („Gesamtwasserentnahme“ / „Von der Wasserentnahme wesentlich betroffene Wasserquellen“ / „Rückgewonnenes bzw. wiederverwendetes Wasser“), kommt es beim Vergleich von 2011 zu 2013 zu 16 von maximal 168 möglichen Pluspunkten, was zu einer Steigerung von insgesamt ca. 10% führt. Bspw. ließe sich hieraus die Schlussfolgerung ziehen, dass ca. jedes zweite der untersuchten Unternehmen in 2011 überhaupt nicht über die drei Indikatoren zum Aspekt „Wasser“ gem. GRI G3.1 berichtet, diese Unternehmen in 2013 jedoch zumindest teilweise darüber berichten. Damit weist der Aspekt „Wasser“ gleichzeitig auch eine der intensivsten Veränderungen der Berichterstattung über alle Aspekte des GRI G3.1 im Vergleich von 2011 zu 2013 auf.

Um ca. 2% gesunken ist hingegen die Berichterstattung zu den Aspekten „Transport“ und „Insgesamt“, wobei letzterer Aspekt Informationen zu den gesamten Umweltschutzausgaben und -investitionen des Unternehmens beinhaltet.

Abb. 3: Veränderung der Berichterstattung ökologischer nichtfinanzieller Leistungsindikatoren.



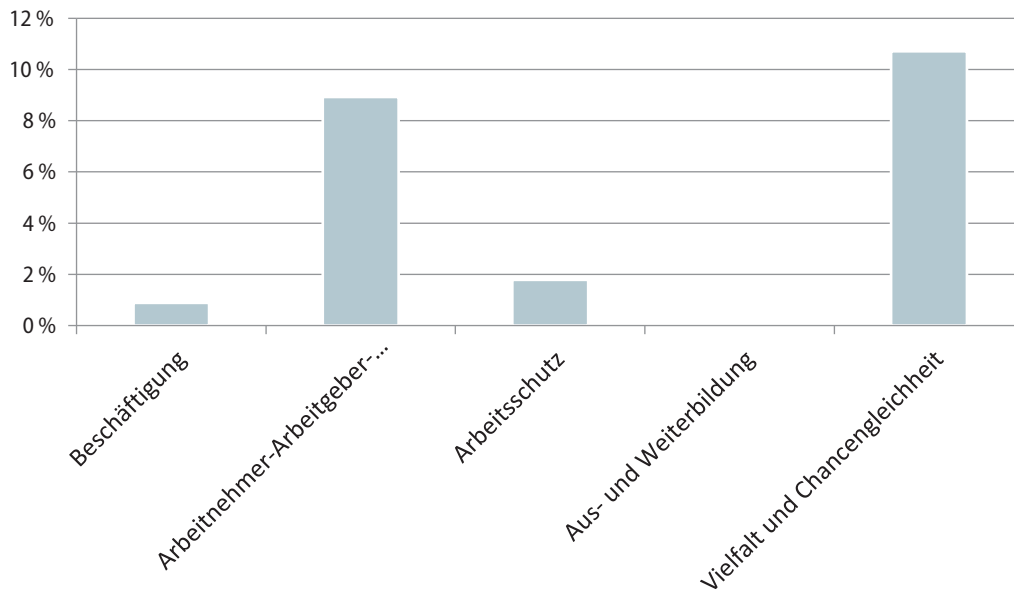
Die Dimension Gesellschaft erfährt gem. GRI G3.1 eine weitere Unterteilung in Leistungsaspekte zu Arbeitspraktiken und menschenwürdiger Beschäftigung, Menschenrechten, Gesellschaft/Soziales und Produktverantwortung.

Innerhalb der Leistungsaspekte zu Arbeitspraktiken und menschenwürdiger Beschäftigung weist der Aspekt „Vielfalt und Chancengleichheit“ mit einer Steigerung von ca.11% die höchste Veränderung im Vergleich von 2011 zu 2013 auf (vgl. Abb. 4) . Somit handelt es sich bei dieser Steigerung

gleichzeitig auch um eine der intensivsten Veränderungen in der Berichterstattung über alle Aspekte des GRI G3.1 hinweg. Zurückführen lässt sich dies auf die Erzielung von neun von insgesamt maximal 56 zu erzielenden Punkten bei dem Indikator „Zusammensetzung der leitenden Organe und Aufteilung der Mitarbeiter nach Kategorien hinsichtlich Geschlecht, Altersgruppe, Zugehörigkeit zu einer Minderheit“ und anderen Indikatoren für Vielfalt (ca. 16%) und drei von ebenfalls insgesamt maximal 56 zu erzielenden Punkten bei dem Indikator „Verhältnis des Grundgehalts für Männer zum Grundgehalt für Frauen nach Mitarbeiterkategorie“ (ca. 5%). Bei dem erstgenannten Indikator könnte dies bspw. bedeuten, dass jedes dritte der untersuchten Unternehmen in 2011 relativ ausführlich gem. GRI G3.1, und dieselben Unternehmen in 2013 vollständig gem. dem GRI G3.1 berichten.

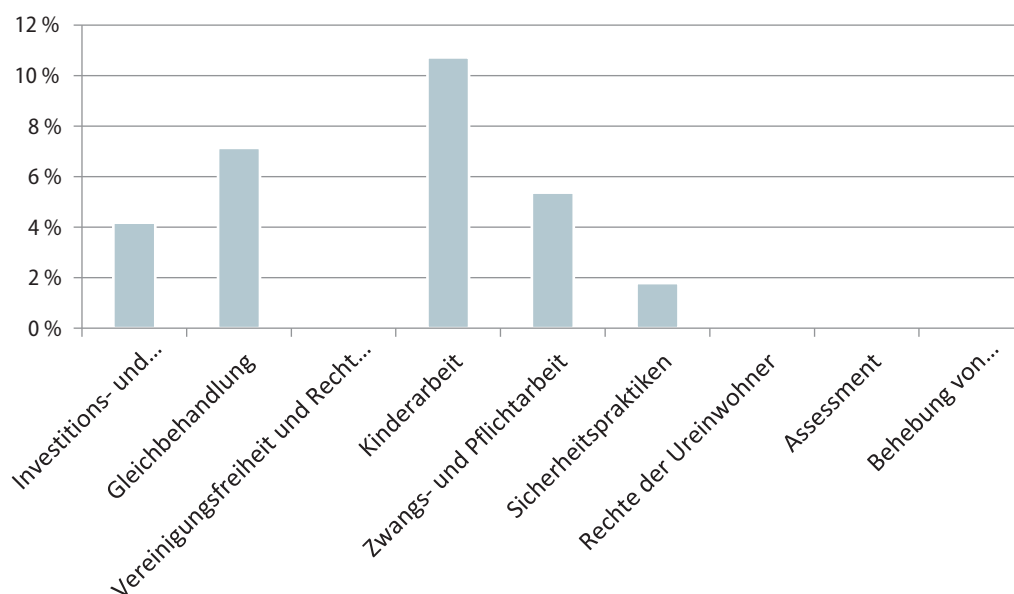
Auch die Steigerung der Berichterstattung des Aspekts „Arbeitnehmer-Arbeitgeber-Verhältnis“ weist eine der größten Veränderungen der Berichterstattungsintensität über alle Aspekte des GRI G3.1 in Vergleich von 2011 und 2013 hinaus auf. Der ca. 9%ige Zuwachs zeigt bei zwei Indikatoren, die der Aspekt umfasst („Prozentsatz der Mitarbeiter, die unter Kollektivvereinbarungen fallen“ / „Mitteilungsfrist(en) in Bezug auf wesentliche betriebliche Veränderungen einschließlich der Information, ob diese Frist in Kollektivvereinbarungen festgelegt wurden“), dass bspw. fünf der zu untersuchenden Unternehmen in 2011 überhaupt nicht, in 2013 hingegen vollständig entsprechend des GRI G3.1 hierüber berichten.

Abb. 4: Veränderung der Berichterstattung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren zu Arbeitspraktiken & menschenwürdiger Beschäftigung



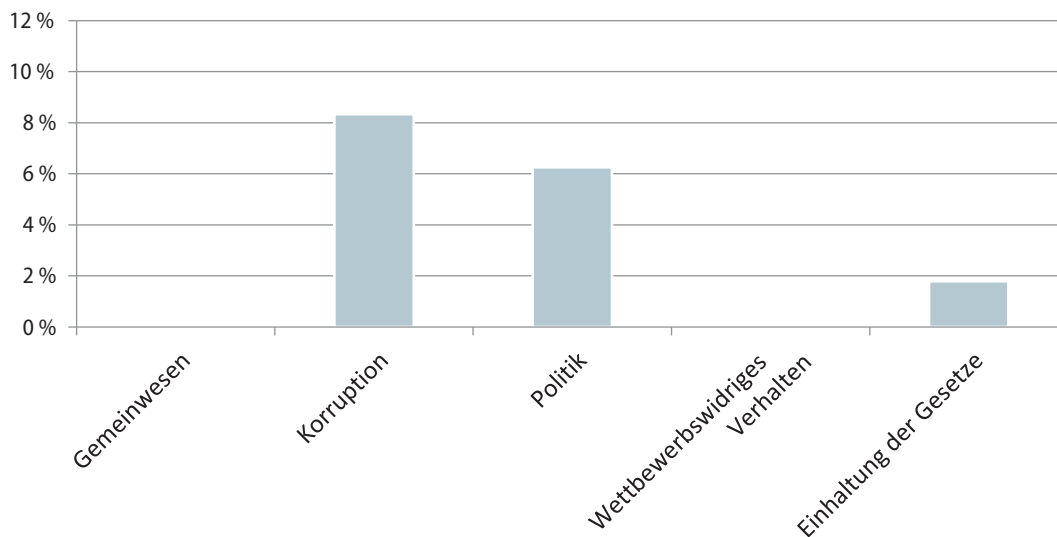
Innerhalb der Menschenrechtsleistungen ist bei dem Aspekt der „Kinderarbeit“ mit ca. 11% die größte Veränderung der Berichterstattung in den Lageberichten im Vergleich von 2011 und 2013 gem. GRI G3.1 zu verzeichnen (vgl. Abb. 5). Bei nur einem Indikator innerhalb dieses Aspekts („Geschäftstätigkeiten, bei denen ein erhebliches Risiko auf Kinderarbeit besteht, und ergriffene Maßnahmen, um zur Abschaffung von Kinderarbeit beizutragen“) und somit maximal 56 zu erzielenden Minus- bzw. Pluspunkten könnten die erreichten 6 Pluspunkte bspw. bedeuten, dass ca. jedes fünfte der zu untersuchenden Unternehmen in 2011 überhaupt nicht gem. GRI G3.1 über diesen Indikator berichtet, in 2013 hingegen jedoch zumindest in einigen kleineren Ansätzen Angaben zu diesem Indikator tätigt. Diese Steigerung führt wiederum dazu, dass der Aspekt „Kinderarbeit“ eine der größten Veränderungen über alle Aspekte des GRI G3.1 hinweg betrachtet aufweist.

Abb. 5: Veränderung der Berichterstattung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren zu Menschenrechtsleistungen



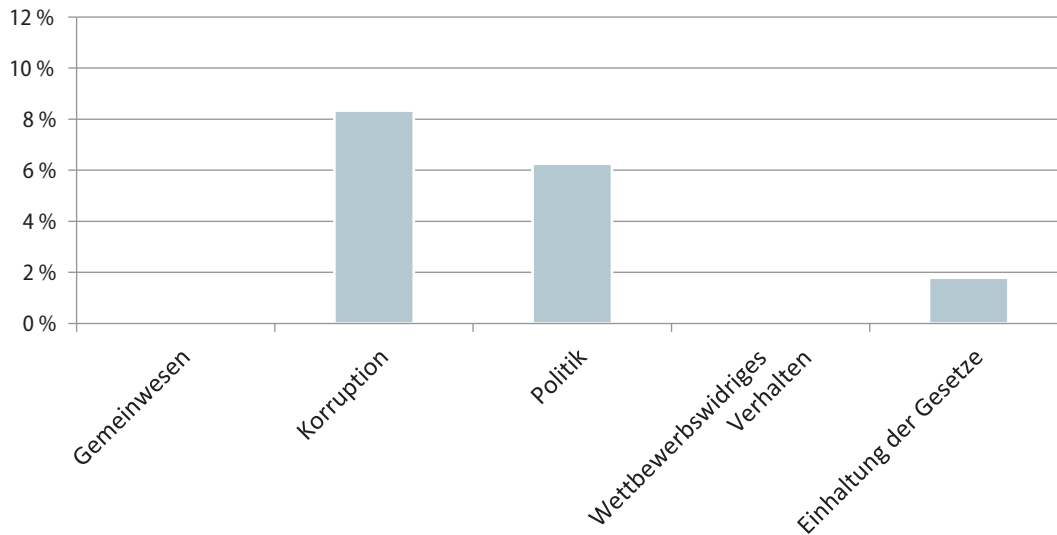
Die größte Veränderung innerhalb der Leistungsaspekte im gesellschaftlichen/sozialen Bereich weist der Aspekt „Korruption“ auf (vgl. Abb. 6). Die ca. 8%ige Veränderung kommt durch insgesamt 14 erzielte Punkte innerhalb von drei Indikatoren („Prozentsatz und Anzahl der Geschäftseinheiten, die auf Korruptionsrisiken hin untersucht wurden“ / „Prozentsatz der Angestellten, die in der Antikorruptionspolitik und den Antikorruptionsverfahren der Organisation geschult wurden“ / „In Reaktion auf Korruptionsvorfälle ergriffene Maßnahmen“) und somit maximal 168 zu erreichenden Pluspunkten. Bspw. könnte dies darauf hinweisen, dass jedes vierte Unternehmen zu zwei der Indikatoren innerhalb des Aspekts „Korruption“ in 2011 nur sehr sporadisch Bericht erstattet hat, jedoch in 2013, wenn auch nicht vollständig, so zumindest annähernd entsprechend des GRI G3.1 berichtet.

Abb. 6: Veränderung der Berichterstattung nichtfinanzieller gesellschaftlicher/sozialer Leistungsindikatoren.



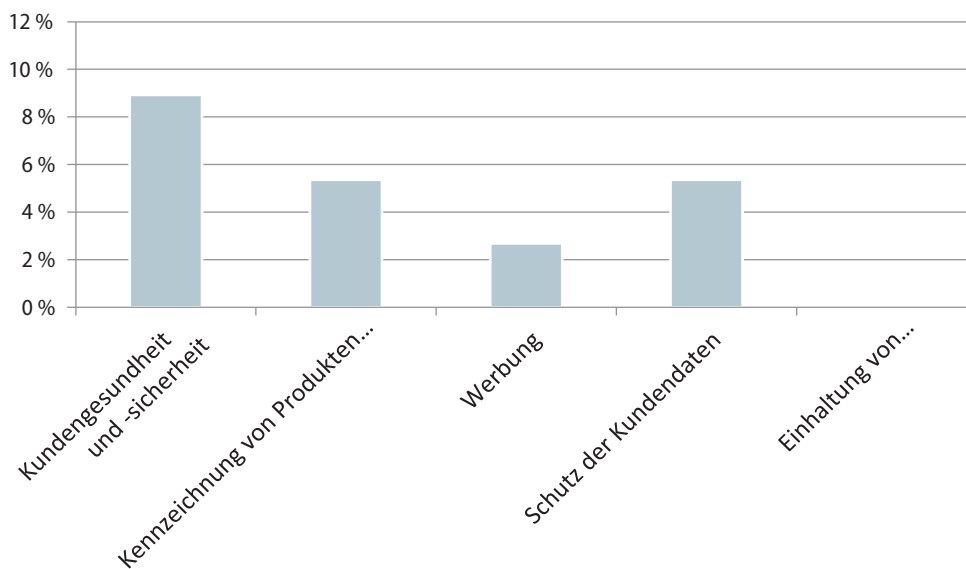
Innerhalb der Leistungsaspekte zur Produktverantwortung weist der Aspekt „Kundengesundheit und -sicherheit“ mit einer Steigerung der Berichterstattungsintensität von ca. 9% die größte Veränderung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren im Vergleich von 2011 zu 2013 auf (vgl. Abb. 7). Die Steigerung kommt ausschließlich durch eine Zunahme in der Berichterstattung zu dem Indikator „Etappen während der Lebensdauer eines Produkts oder der Dauer einer Dienstleistung, in denen untersucht wird, ob die Auswirkungen von Produkten und Dienstleistungen auf die Gesundheit und Sicherheit der Kunden verbessert werden können“ zustande. Bei 10 erreichten Pluspunkten könnte dies bspw. darauf hindeuten, dass fünf der in die Analyse einbezogene Unternehmen in 2011 überhaupt nicht, in 2013 hingegen vollständig entsprechend des GRI G3.1 hierüber berichten.

Abb. 7: Veränderung der Berichterstattung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren zur Produktverantwortung



Im Vergleich der Seitenzahlen der Teile der Lageberichte, die sich mit Themen mit Nachhaltigkeitsbezug auseinandersetzen, kommt es von 2011 zu 2013 zu einer Steigerung von insgesamt 70 Seiten, was bei 28 in die Untersuchung einbezogenen Unternehmen einen durchschnittlichen Zuwachs von 2,5 Seiten pro Unternehmen zeugt (vgl. Abb. 8). Bei den Abbildungen kommt es zu einer Steigerung von insgesamt 101 Abbildungen, d.h. im Durchschnitt weist jedes der in die Untersuchung einbezogenen Unternehmen in 2013 3,61 Abbildungen mehr im Lagebericht zu Themen mit Nachhaltigkeitsbezug auf, als es das in 2011 getan hat.

Abb. 8: Durchschnittliche Veränderung der Seitenzahlen und Abbildungen im Bereich nichtfinanzieller Leistungsindikatoren.



IV. Beispiele für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren

Ein Erklärungsansatz für die in Abschn. III. festgestellte geringe Steigerung der Berichterstattungsintensität bei den drei Dimensionen der Nachhaltigkeit könnte in den weiterhin relativ offen

gehaltenen Vorschriften zu der Berichterstattung über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren und der geringen Konkretisierung liegen. So ist die Auflistung beispielhafter nichtfinanzieller Leistungsindikatoren im DRS 20 zwar vom Anhang des Standards in DRS 15 in die Einzeldarstellungen überführt, und eine Anpassung der Begrifflichkeiten bzw. der Prioritäten vorgenommen worden.⁴⁶ Die Aufzählung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren hat jedoch nicht an Quantität gewonnen und bleibt somit insb. im Vergleich zu anderen Initiativen und Regelwerken zur Nachhaltigkeitsberichterstattung wie z.B. dem GRI oder dem Deutschen Nachhaltigkeitskodex eher abstrakt.

Da die Geeignetheit der beispielhaften Aufzählung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren je nach der individuellen Situation des berichtenden Unternehmens zu beurteilen ist und das Vornehmen von Ergänzungen von vornherein empfohlen wird, erscheint es allerdings durchaus sinnvoll, im DRS 20 keinen Mindestkatalog oder eine abschließende Betrachtung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren zur Verfügung zu stellen.⁴⁷

Im Rahmen des vorliegenden Beitrags sollen dem Leser jedoch konkrete Anhaltspunkte für die Berichterstattung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren im Lagebericht gegeben werden. Daher folgen anschauliche Beispiele für die Umsetzung der Berichterstattung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren. Hierzu werden in den Tab. 3 bis 8 die Aspekte des GRI G3.1, anhand derer auch der Kriterienkatalog der Analyse der Berichterstattung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren in Abschn. III erfolgt, und die jeweiligen einzelnen Indikatoren des Leitfadens zur Nachhaltigkeitsberichterstattung der GRI aufgeführt. Ergänzt werden diese Indikatoren ggf. um weitere konkrete Beispiele aus den Lageberichten der in die Analyse einbezogenen Unternehmen, welche sich als besonders geeignet herausgestellt haben.

Tab. 3: Beispiele für ökonomische nichtfinanzielle Leistungsindikatoren*

GRI Aspekt	Beispiele GRI/Lagebericht
Wirtschaftliche Leistung	– Unmittelbarer erzeugter und ausgeschütteter wirtschaftlicher Wert einschließlich Einnahmen, Betriebskosten, Mitarbeitergehältern, Spenden und anderen Investitionen in die Gemeinde
	– Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung des Standortes durch Löhne, Investitionen, Einkäufe, Steuern
	– Gewinnvortrag und Zahlungen an Kapitalgeber und Behörden (Steuern)
	– Risiken und Chancen sowie finanzielle Folgen des Klimawandels
	– Umfang der betrieblichen sozialen Zuwendungen (z.B. Angabe über Sozialabgaben und Altersversorgung)

⁴⁶ Vgl. Abschn. II.

⁴⁷ Vgl. Lackmann, a.a.O. (Fn. 3), S. 32-33.

GRI Aspekt	Beispiele GRI/Lagebericht
	<ul style="list-style-type: none"> – Bedeutende finanzielle Zuwendungen der öffentlichen Hand (z.B. Subventionen)
Marktpräsenz	<ul style="list-style-type: none"> – Spanne des Verhältnisses der Standardeintrittsgehälter zum lokalen Mindestlohn an wesentlichen Geschäftsstandorten
	<ul style="list-style-type: none"> – Zusammenarbeit mit lokalen Lieferanten und Dienstleistern
	<ul style="list-style-type: none"> – Bezug von Material und Leistungen aus der lokalen Umgebung
	<ul style="list-style-type: none"> – - Einstellung von lokalem Personal
	<ul style="list-style-type: none"> – Anteil von lokalem Personal nach Position
Mittelbare wirtschaftliche Auswirkungen	<ul style="list-style-type: none"> – Entwicklung und Auswirkung von Investitionen in die Infrastruktur und Dienstleistungen, die vorrangig im öffentlichen Interesse erfolgen (kommerziell und pro bono)
	<ul style="list-style-type: none"> – Engagement in Schulen/Universitäten
	<ul style="list-style-type: none"> – Ehrenamtliches Engagement der Mitarbeiter
	<ul style="list-style-type: none"> – kostengünstige bzw. kostenlose Bereitstellung der Produkte und Dienstleistungen für ärmere Bevölkerungsgruppen
	<ul style="list-style-type: none"> – Schaffung eines Zugangs zu Bildungssystemen, Gesundheitssystemen, etc. für ärmere Bevölkerungsgruppen
	<ul style="list-style-type: none"> – Verständnis und Beschreibung der Art und des Umfangs indirekter wirtschaftlicher Auswirkungen

* Eigene Darstellung in Anlehnung an G3.1 und den Lageberichten der DAX30-Unternehmen

Tab. 4: Beispiele für ökologische nichtfinanzielle Leistungsindikatoren*

GRI Aspekt	Beispiele GRI/Lagebericht
Material	<ul style="list-style-type: none"> – Eingesetztes Material nach Gewicht oder Volumen
	<ul style="list-style-type: none"> – Anteil von Recyclingmaterial am Gesamtmaterialeinsatz

GRI Aspekt	Beispiele GRI/Lagebericht
Energie	<ul style="list-style-type: none"> - Direkter und indirekter Energieverbrauch aufgeschlüsselt nach Primärenergiequellen
	<ul style="list-style-type: none"> - Eingesparte Energie aufgrund von umweltbewusstem Einsatz und Effizienzsteigerungen
	<ul style="list-style-type: none"> - Initiativen zur Gestaltung von Produkten und Dienstleistungen mit höherer Energieeffizienz bzw. erneuerbaren Energien
	<ul style="list-style-type: none"> - Produkte und Dienstleistungen mit hoher Energieeffizienz
	<ul style="list-style-type: none"> - Erreichte Verringerung des Energiebedarfs durch Produkte und Dienstleistungen
	<ul style="list-style-type: none"> - Initiativen zur Verringerung des indirekten Energieverbrauchs und erzielte Einsparungen
Wasser	<ul style="list-style-type: none"> - Gesamtwasserentnahme aufgeteilt nach Quellen
	<ul style="list-style-type: none"> - Wasserquellen, die wesentlich von der Entnahme von Wasser betroffen sind
	<ul style="list-style-type: none"> - Rückgewonnenes und wiederverwendetes Wasser
Biodiversität	<ul style="list-style-type: none"> - Ort und Größe von Grundstücken in Schutzgebieten oder angrenzend an Schutzgebiete
	<ul style="list-style-type: none"> - Ort und Größe von Grundstücken in Gebieten mit hohem Biodiversitätswert außerhalb von Schutzgebieten oder daran angrenzend
	<ul style="list-style-type: none"> - Beschreibung der wesentlichen Auswirkungen von Aktivitäten, Produkten und Dienstleistungen auf die Biodiversität in Schutzgebieten und in Gebieten mit hohem Biodiversitätswert außerhalb von Schutzgebieten
	<ul style="list-style-type: none"> - Geschützte oder wiederhergestellte natürliche Lebensräume

GRI Aspekt	Beispiele GRI/Lagebericht
	<ul style="list-style-type: none"> - Strategien, laufende Maßnahmen und Zukunftspläne für das Management der Auswirkungen auf die Biodiversität (z.B. Aktionsplan, Aufbau von Baumschulen, Artenschutz, Partnerschaften mit Organisationen)
	<ul style="list-style-type: none"> - Anzahl der Arten auf der Roten Liste der IUCN und auf nationalen Listen, die ihren natürlichen Lebensraum in von der Geschäftstätigkeit des Unternehmens betroffenen Gebieten haben
Emission, Abwasser und Abfall	<ul style="list-style-type: none"> - Gesamte direkte und indirekte Treibhausgasemission nach Gewicht
	<ul style="list-style-type: none"> - Andere relevante Treibhausgasemissionen nach Gewicht
	<ul style="list-style-type: none"> - Initiativen zur Verringerung der Treibhausgasemission und erzielte Ergebnisse
	<ul style="list-style-type: none"> - Emissionen von Ozon abbauenden Stoffen nach Gewicht
	<ul style="list-style-type: none"> - Luftemissionen nach Art und Gewicht (z.B. NO_x, SO_x)
	<ul style="list-style-type: none"> - Abwassereinleitungen nach Art und Einleitungsort
	<ul style="list-style-type: none"> - Gesamtgewicht des Abfalls nach Art und Einleitungsort
	<ul style="list-style-type: none"> - Gesamtzahl und Volumen wesentlicher Freisetzungen
	<ul style="list-style-type: none"> - Gewicht des als gefährlich eingestuft transportierten, importierten, exportierten oder behandelten Abfalls
Produkte und Dienstleistungen	<ul style="list-style-type: none"> - Initiativen, um Umweltauswirkungen von Produkten und Dienstleistungen zu minimieren und Ausmaß ihrer Auswirkungen
	<ul style="list-style-type: none"> - Einsatz neuer Materialien

GRI Aspekt	Beispiele GRI/Lagebericht
	<ul style="list-style-type: none"> – Zertifikate für umweltfreundliche Produkte
	<ul style="list-style-type: none"> – Produkte, bei denen das dazugehörige Verpackungsmaterial zurückgenommen wurde
Einhaltung von Rechtsvorschriften	<ul style="list-style-type: none"> – Höhe wesentlicher Bußgelder und nicht monetäre Strafen wegen Nichteinhaltung von Rechtsvorschriften im Umweltbereich
Transport	<ul style="list-style-type: none"> – Durch Transport von Produkten, Material und Mitarbeitern verursachte Umweltauswirkungen
Insgesamt	<ul style="list-style-type: none"> – Gesamte Umweltschutzausgaben und -investitionen

* Eigene Darstellung in Anlehnung an G3.1 und den Lageberichten der DAX 30

Tab. 5: Beispiele für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren zu Arbeitspraktiken & menschenwürdiger Beschäftigung*

GRI Aspekt	Beispiele GRI/Lagebericht
Beschäftigung	<ul style="list-style-type: none"> – Mitarbeiter nach Geschäftsbereich, Arbeitsvertrag, Region
	<ul style="list-style-type: none"> – Mitarbeiterfluktuation nach Altersgruppe, Geschlecht, Geschäftsbereich, Region
	<ul style="list-style-type: none"> – Analyse der Fluktuation (Neueinstellungen, Eigenkündigungen, Kündigungsgründe, etc.)
	<ul style="list-style-type: none"> – Betriebliche Leistungen, die nur Vollzeitbeschäftigten und nicht befristet eingestellten Mitarbeitern oder Teilzeitkräften gewährt werden
	<ul style="list-style-type: none"> – Rückkehr- und Verbleibrate nach der Elternzeit nach Geschlecht
Arbeitnehmer-Arbeitgeber-Verhältnis	<ul style="list-style-type: none"> – Mitarbeiter, die über Kollektivvereinbarungen beschäftigt sind
	<ul style="list-style-type: none"> – Mitarbeiter, für die ein Tarifvertrag abgeschlossen ist
	<ul style="list-style-type: none"> – Wesentliche Inhalte des Tarifvertrags
	<ul style="list-style-type: none"> – Mitteilungsfristen in Bezug auf wesentliche betriebliche Veränderungen

GRI Aspekt	Beispiele GRI/Lagebericht
Arbeitsschutz	– Audits zur Arbeitssicherheit
	– Verletzungen, Berufskrankheiten, Arbeitsunfälle, arbeitsbedingte Todesfälle und deren Analyse
	– Schulungen, Beratungsangebot, Vorsorge- und Risikokontrollprogramme zum Gesundheitsmanagement
	– Vereinbarungen zu Arbeitsschutzthemen mit Gewerkschaften
Aus- und Weiterbildung	– Weiterbildungsmaßnahmen, Weiterbildungsaufwand, Weiterbildungstage je Mitarbeiter
	– Ausbildungsberufe, Anzahl der Auszubildenden, Übernahmen von Auszubildenden
	– Altersteilzeit, Zeitwertkonten
	– Leistungsbeurteilung und Entwicklungsplanung von Mitarbeitern
Vielfalt und Chancengleichheit	– Position der Mitarbeiter nach Geschlecht, Alter, Herkunft
	– Förderprogramme für weibliche Mitarbeiter
	– Maßnahmen zur besseren Vereinbarkeit von Beruf und Familie
	– Altersstruktur der Belegschaft, demographische Analysen
	– Verhältnis des Grundgehalts für Männer zum Grundgehalt für Frauen nach Mitarbeiterkategorien

* Eigene Darstellung in Anlehnung an G3.1 und den Lageberichten der DAX 30

Tab. 6: Beispiele für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren zu Menschenrechtsleistungen*

GRI Aspekt	Beispiele GRI/Lagebericht
Investitions- und Beschaffungspraktiken	– Wesentliche Investitionsvereinbarungen, die Menschenrechtsklauseln enthalten oder die unter Menschenrechtsaspekten geprüft wurden

GRI Aspekt	Beispiele GRI/Lagebericht
	<ul style="list-style-type: none"> – Wesentliche Zulieferer und Auftragnehmer, die unter Menschenrechtsaspekten geprüft wurden, und ergriffene Maßnahmen – Einhaltung von Sozialstandards der Lieferanten und Auftragnehmer – Systeme zur Bewertung der Lieferanten und Auftragnehmer – Betriebsbegehungen der Lieferanten – Schulungen der Zulieferer z.B. zum Thema Belästigung am Arbeitsplatz – Anzahl der Verstöße und Vorgehen bei Verstößen gegen die Verhaltenskodizes bei den Lieferanten – Code of Conduct inkl. Schulung und Überprüfung sowie Maßnahmen bei Verstößen – Stunden und Mitarbeiteranzahl bezogen auf Schulungen im Bereich Menschenrechtsaspekte
Gleichbehandlung	<ul style="list-style-type: none"> – Verhaltenskodex – Weiterbildungen – Hinweisgebersysteme und Auswertung von Hinweisen – Gesamtzahl der Vorfälle von Diskriminierung und ergriffene Maßnahmen
Vereinigungsfreiheit und Recht auf Kollektivverhandlungen	<ul style="list-style-type: none"> – Recht der Mitarbeiter auf Versammlungsfreiheit und Kollektivverhandlungen und Maßnahmen, um diese Rechte zu schützen – Geschäftstätigkeiten, bei denen das Recht auf Versammlungsfreiheit und Kollektivverhandlungen erheblich gefährdet sein könnte
Kinderarbeit	<ul style="list-style-type: none"> – Verhaltenskodex

GRI Aspekt	Beispiele GRI/Lagebericht
	<ul style="list-style-type: none"> – Geschäftstätigkeiten, bei denen erhebliches Risiko auf Kinderarbeit besteht, und ergriffene Maßnahmen, um zur Abschaffung von Kinderarbeit beizutragen – Mindestalter der Mitarbeiter – Bewertung der Lieferanten – Fälle von Kinderarbeit und ergriffene Maßnahmen auch bei Zulieferern
Zwangs- und Pflichtarbeit	<ul style="list-style-type: none"> – Verhaltenskodex – Geschäftstätigkeiten, bei denen erhebliches Risiko auf Zwangs- oder Pflichtarbeit besteht und ergriffene Maßnahmen, um zur Abschaffung von Zwangs- oder Pflichtarbeit beizutragen – Recht, Arbeitsvertrag einseitig zu kündigen – - Bewertung der Lieferanten – Fälle von Zwangs- oder Pflichtarbeit und ergriffene Maßnahmen auch bei Zulieferern
Sicherheitspraktiken	<ul style="list-style-type: none"> – Prozesse zur Sicherstellung der Einhaltung von Arbeitsstandards und Menschenrechten – Sicherheitspersonal, das im Hinblick auf Richtlinien und Verfahrensanweisungen in Bezug auf Menschenrechtsaspekte geschult wurde
Rechte der Ureinwohner	<ul style="list-style-type: none"> – Gesamtzahl der Vorfälle, in denen Rechte der Ureinwohner verletzt wurden, und ergriffene Maßnahmen
Assessment	<ul style="list-style-type: none"> – Betriebsstätte, die unter Menschenrechtsgesichtspunkten geprüft und/oder deren Auswirkungen erfasst wurden
Behebung von Menschenrechtsverletzungen	<ul style="list-style-type: none"> – Anzahl von Klagen bzw. Beschwerden in Bezug auf Menschenrechte, die durch formale Klage- bzw. Beschwerdemechanismen adressiert wurden

GRI Aspekt	Beispiele GRI/Lagebericht
* Eigene Darstellung in Anlehnung an G3.1 und den Lageberichten der DAX 30	

Tab. 7: Beispiele für nichtfinanzielle gesellschaftliche/soziale Leistungsindikatoren*

GRI Aspekt	Beispiele GRI/Lagebericht
Gemeinwesen	– Art, Umfang und Wirksamkeit jedweder Programme und Verfahrensweisen, welche die Auswirkungen von Geschäftstätigkeiten auf das Gemeinwesen bewerten und regeln
	– Sachverhalte mit wesentlichem Potenzial oder aktuellen negativen Einflüssen auf das lokale Gemeinwesen
	– Maßnahmen bzw. Programme zur Verhinderung oder Abschwächung von potenziellen oder aktuellen negativen Auswirkungen auf das Gemeinwesen
Korruption	– Geschäftseinheiten, die auf Korruptionsrisiken hin untersucht wurden
	– Antikorruptionsstandards
	– Mitarbeiter, die in Anti-Korruptionsmaßnahmen geschult wurden
	– Geahndete Korruptionsfälle und ergriffene Maßnahmen
Politik	– Politische Positionen und Mitwirkung an politischen Entscheidungsprozessen
	– Gesamtwert der monetären und nichtmonetären Zuwendungen an Parteien und/oder Politiker
	– Hinweis, ob Förderung politischer Parteien ggf. ausgeschlossen wird
	– Lobbying und Verhaltenskodex zum Lobbying
	– Gezielte Gespräche/Mitarbeit in Projekten
	– Ausgaben für Lobbyarbeit

GRI Aspekt	Beispiele GRI/Lagebericht
Wettbewerbswidriges Verhalten	<ul style="list-style-type: none"> – Klagen, die aufgrund wettbewerbswidrigen Verhaltens, Kartell- oder Monopolbildung erhoben wurden, und deren Ergebnisse
Einhaltung der Gesetze	<ul style="list-style-type: none"> – Geldwert wesentlicher Bußgelder und Anzahl nichtmone-tärer Strafen wegen Verstoß gegen Rechtsvorschriften z.B. im Umweltbereich
<p>* Eigene Darstellung in Anlehnung an G3.1 und den Lageberich-ten der DAX 30</p>	

Tab. 8: Beispiele für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren zur Produktverantwortung*

GRI Aspekt	Beispiele GRI/Lagebericht
Kundengesundheit und -sicherheit	<ul style="list-style-type: none"> – Regularien und Richtlinien zur Sicherheit der Produkte und Dienstleistungen
	<ul style="list-style-type: none"> – Etappen während der Lebensdauer eines Produkts oder einer Dienstleistung, in denen die Auswirkungen auf die Gesundheit und Sicherheit der Kunden und deren Verbesserung untersucht wird
	<ul style="list-style-type: none"> – Scorecards zur Identifikation von Auswirkungen der Produkte und Dienstleistungen auf Gesundheit, Sicherheit und Umwelt und Verbesserungspotenzial
	<ul style="list-style-type: none"> – Einbezug von Nachhaltigkeitsaspekten in Entwicklungsprozessen
	<ul style="list-style-type: none"> – Umgang mit gefährlichen Stoffen
	<ul style="list-style-type: none"> – Durchführung von klinischen Studien
	<ul style="list-style-type: none"> – Vorfälle, in denen Vorschriften und freiwillige Verhaltensregeln in Bezug auf Auswirkungen von Produkten und Dienstleistungen auf Gesundheit und Sicherheit nicht eingehalten wurden

Kennzeichnung von Produkten und Dienstleistungen	– Art der gesetzlich vorgeschriebenen Informationen über Produkte und Dienstleistungen
	– Einstufung und Kennzeichnung von Chemikalien
	– Vorfälle, in denen geltendes Recht und freiwillige Verhaltensregeln in Bezug auf Informationen über und Kennzeichnung von Produkten und Dienstleistungen nicht eingehalten wurden
	– Praktiken in Zusammenhang mit Kundenzufriedenheit (z.B. Kundenbefragungen, Analyse von Kundenbeschwerden, Analysen zur Kundentreue, Qualitätsforschungen und -kontrollen ,Zertifikate)
Werbung	– Programme zur Befolgung von Gesetzen, Standards und freiwilligen Verhaltensregeln in Bezug auf Werbung einschließlich Anzeigen, Verkaufsförderung und Sponsoring
	– Schulungen zu verantwortungsvollem Marketing
	– Vorfälle, in denen Vorschriften und freiwillige Verhaltensregeln in Bezug auf Werbung einschließlich Anzeigen, Verkaufsförderung und Sponsoring nicht eingehalten wurden
Schutz der Kundendaten	– Anzahl berechtigter Kundenbeschwerden in Bezug auf Datenschutz und Datenverlust
Einhaltung von Gesetzesvorschriften	– Höhe wesentlicher Bußgelder aufgrund von Verstößen gegen Gesetzesvorschriften in Bezug auf die Zurverfügungstellung und Verwendung von Produkten und Dienstleistungen
* Eigene Darstellung in Anlehnung an G3.1 und den Lageberichten der DAX 30	

V. Zusammenfassung und Fazit

Der im Dezember 2012 bekannt gegebene DRS 20 legt ein besonderes Augenmerk auf die Stärkung der Anforderungen an

die Berichterstattung über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren und deren Bezug zur Nachhaltigkeit im Lagebericht. Diesbezüglich zählen zu den wesentlichen Änderungen der Berichterstattungsregeln nichtfinanzieller Leistungsindikatoren durch den DRS 20 die Erhöhung der Intensität der Darstellung solcher Indikatoren, die Forderung einer quantitativen Berichterstattung – sofern die nichtfinanziellen Indikatoren zur internen Steuerung herangezogen werden –, eine Prognostizierung der Entwicklung der Indikatoren mindestens über das kommende Geschäftsjahr, die Einbindung beispielhafter Indikatoren in den Standard, eine Definition des Begriffs der Nachhaltigkeit sowie der Verweis auf einen separat zu erstellenden Nachhaltigkeitsbericht.

Der Vergleich der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren innerhalb der Lageberichte der Geschäftsberichte der DAX30-Unternehmen vor DRS 20 (Geschäftsjahr 2011) und nach DRS 20 (Geschäftsjahr 2013) anhand eines Kriterienkatalogs in Orientierung an den Leistungsindikatoren des Leitfadens zur Nachhaltigkeitsberichterstattung des GRI G3.1 zeigt, dass es bei den drei Dimensionen der Nachhaltigkeit – Ökonomie, Ökologie und Gesellschaft – insgesamt betrachtet von 2011 auf 2013 nur zu einer geringen Steigerung der Berichterstattungsintensität kommt (Maximum ca. 4%). Diese ließe sich ggf. auch auf die international kontinuierlich zunehmende Relevanz des Themas zurückführen.

Betrachtet man die Aspekte der jeweiligen Dimension im Einzelnen, so stellt sich heraus, dass es in der Dimension der ökonomischen Leistungsindikatoren bei dem Aspekt „Wirtschaftliche Leistung“ zu der größten Steigerung der Berichterstattungsintensität kommt (ca. 4%). Innerhalb der ökologischen Leistungsindikatoren verzeichnet der Aspekt „Wasser“ mit einem Plus von ca. 10% die größte Veränderung. In der gesellschaftlichen Dimension, die wiederum in Arbeitspraktiken, Menschenrechte, Gesellschaft/Soziales und Produktverantwortung untergliedert ist, weisen die größte Steigerung die Aspekte „Vielfalt und Chancengleichheit“ (ca. 11%), „Arbeitnehmer-Arbeitgeber-Verhältnis“ (ca. 9%), „Kinderarbeit“ (ca. 11%), „Korruption“ (ca. 8%) und „Kundengesundheit und -sicherheit“ (ca. 9%) auf.

Über die genannten Aspekte hinaus lassen sich bei dem Vergleich der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren in den Lageberichten der DAX30-Unternehmen von 2011 und 2013 jedoch nur minimale Veränderungen der Berichterstattungsintensität beobachten, die teilweise sogar bei einer Verringerung des Berichtsrahmens von ca. -2% liegen.

Der Zuwachs von durchschnittlich 2,5 Seiten und 3,61 Abbildungen pro Unternehmen bzgl. nichtfinanzieller Leistungsindikatoren innerhalb der Lageberichte von 2011 auf 2013 bei gleichzeitig eher geringer Veränderung der Berichterstattungsintensität bezogen auf die Kriterien des GRI G3.1 lässt vermuten, dass die durch die zusätzlichen Seiten und Abbildungen transportierten Informationen eher von geringem Informationsgehalt sind.

Insgesamt zeigen die Ergebnisse, dass bei den betrachteten Unternehmen zumindest keine eindeutigen Auswirkungen des DRS 20 auf die Berichterstattung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren und deren Bezug zur Nachhaltigkeit im Lagebericht zu beobachten sind.

Die auf der Analyse aufbauenden Beispiele für die Berichterstattung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren (vgl. Tab. 3 bis 8) sollen dem Leser konkrete Anhaltspunkte für die praktische

Anwendung geben, um – soweit gewünscht – die Berichterstattungsintensität im eigenen Lagebericht zu stärken.

Zusammengefasst lässt sich sagen, dass die Erreichung des Ziels des DRSC, den Stellenwert nichtfinanzieller Leistungsindikatoren und deren Bezug zur Nachhaltigkeit im Lagebericht durch DRS 20 zu erhöhen, als kritisch (zu betrachten ist. Hieraus ableiten lässt sich die Frage, wie – und durch wen – in Zukunft die gewünschte Stärkung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren im Lagebericht erreicht werden kann.