

Auszug aus der Zeitschrift

WPg – Die Wirtschaftsprüfung

Heft 22/ 2017 vom 15. November 2017

S. 1324 - 1331

Keywords:

CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz

Mittelstand

Nicht-finanzielle Erklärung

Nicht-finanzielle Information

Nicht-finanzieller Leistungsindikator

ANALYSE



CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz: Implikationen für den Mittelstand

Von WP StB Patrick Schaefer und Nina Isabelle Schröder, M.Sc.

Das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz verpflichtet bestimmte große Unternehmen zur Abgabe einer nichtfinanziellen Erklärung zu CSR-Themen. Kleine und mittelgroße Unternehmen werden zwar nicht unmittelbar zu einer solchen Berichterstattung angehalten, können durch § 289c Abs. 3 Nr. 4 HGB jedoch indirekt von der neuen Berichterstattungspflicht betroffen sein. Dieser fordert von den berichtenden Unternehmen u. a. Angaben über die wesentlichen Risiken, die aus Geschäftsbeziehungen z. B. mit Lieferanten oder Subunternehmen hervorgehen mit Blick auf die CSR-Belange, unabhängig von deren Größe. Zudem ist eine Ausweitung des Anwendungsbereichs nicht ausgeschlossen. Durch eine frühzeitige Auseinandersetzung mit dem Thema CSR können mittelständische Unternehmen ggf. ohnehin ausgeübtes freiwilliges Engagement systematisieren und sich durch die Berichterstattung hierüber Wettbewerbsvorteile verschaffen. Hierbei stellt sich dann die Frage, wie eine solche Berichterstattung passgenau vorbereitet und mittelstandsgerecht ausgestaltet werden könnte.

1 Einleitung

Corporate Social Responsibility (CSR¹) und die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen gewinnen für Unternehmen und deren Rechnungslegung immer mehr an Bedeutung. Zuletzt wurde am 18.04.2017 das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz² verkündet, das am Tag darauf in Kraft trat.³ Hintergrund ist die sog. CSR-Richtlinie der EU vom 22.10.2014⁴. Das CSR-RL-UmsG sieht u. a. vor, dass bestimmte Unternehmen und Gruppen – im Folgenden: Unternehmen – für ab dem 01.01.2017 beginnende Geschäftsjahre⁵ eine nichtfinanzielle Erklärung im

(Konzern-)Lagebericht⁶ oder in einem eigenständigen Bericht – und dort an verschiedenen Stellen oder in einem besonderen Berichtsabschnitt – veröffentlichen.⁷ Der Abschlussprüfer hat die Abgabe (Vorlage) der Erklärung zu prüfen, eine inhaltliche Prüfung müsste gesondert beauftragt werden (§ 317 Abs. 2 Satz 4 HGB).

Nach der Begründung der EU sollen die neuen Offenlegungsanforderungen der CSR-Richtlinie bzw. des CSR-RL-UmsG nicht zu zusätzlichen Belastungen für kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU⁸) führen.⁹ Die neuen

¹ Gemäß Definition der EU-Kommission bezeichnet CSR die Verantwortung von Unternehmen für ihre Auswirkungen auf die Gesellschaft; vgl. <http://ec.europa.eu> (Abruf: 10.07.2017). Da im Folgenden die Umsetzung einer EU-Richtlinie betrachtet wird, wird bei der Definition von CSR die vorgenannte Definition zugrunde gelegt. ² CSR-RL-UmsG vom 11.04.2017, BGBl. I 2017, S. 802. ³ Art. 12 Abs. 1 CSR-RL-UmsG. ⁴ Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22.10.2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen, ABL. EU Nr. L 330/1. ⁵ Vgl. Art. 80 EGHGB. ⁶ Vgl. § 289b Abs. 1 Satz 1 HGB bzw. § 315b Abs. 1 Satz 1 HGB (Kreditinstitute: § 340a Abs. 1a Satz 1 HGB bzw. § 340i Abs. 5 Satz 1 HGB; Versicherungsunternehmen: § 341a Abs. 1a Satz 1 HGB bzw. § 341j Abs. 4 Satz 1 HGB). ⁷ Vgl. § 289b Abs. 3 HGB bzw. § 315b Abs. 3 HGB (Kreditinstitute: § 340a HGB bzw. § 340i HGB; Versicherungsunternehmen: § 341a HGB bzw. § 341j HGB). ⁸ Gemäß der KMU-Definition der EU-Kommission zählen hierzu Unternehmen mit bis zu 249 Mitarbeitern, einem Jahresumsatz von bis zu 50 Mio. € oder einer Bilanzsumme von bis zu 43 Mio. € pro Jahr; vgl. Art. 2 Abs. 1 Empfehlung der Kommission vom 06.03.2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (2003/361/EG), S. 1422. ⁹ Vgl. Erwägungsgründe 8 und 13 CSR-Richtlinie und Begründung RegE CSR-RL-UmsG, BT-Drucks. 18/9982, S. 40.

Berichtsanforderungen gelten somit nur für bestimmte große Unternehmen (zum Anwendungsbereich des CSR-RL-UmsG¹⁰ siehe Übersicht 1). Eine Überprüfung des Anwendungsbereichs ist für Ende 2018 angesetzt.¹¹

Anwendungsbereich des CSR-RL-UmsG	
Kapitalgesellschaften (§ 289b Abs. 1 HGB), haftungsbeschränkte Personengesellschaften (§ 264a HGB), Genossenschaften (§ 336 HGB)	Groß i. S. von § 267 Abs. 3 Satz 1 HGB, kapitalmarktorientiert i. S. von § 264d HGB und Beschäftigung von im Durchschnitt des Geschäftsjahres mehr als 500 Arbeitnehmern
Mutterunternehmen: Kapitalgesellschaften (§ 315b Abs. 1 HGB), haftungsbeschränkte Personengesellschaften (§ 264a HGB)	Kapitalmarktorientiert i. S. von § 264d HGB; die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen erfüllen die Voraussetzungen für eine größenabhängige Befreiung gemäß § 293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 HGB nicht und bei ihnen sind im Jahresdurchschnitt auf konsolidierter Basis mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt
Kreditinstitute (§ 340 a Abs. 1 a HGB), Versicherungsunternehmen (§ 341 a Abs. 1 a HGB), ggf. gleichzeitig Mutterunternehmen (§ 340 i Abs. 5 HGB bzw. § 341 j Abs. 4 HGB)	Fallen unabhängig von einer eventuellen Kapitalmarktorientierung in den Anwendungsbereich, wenn die anderen Kriterien erfüllt sind
Tochterunternehmen (§ 289b Abs. 2 Satz 1 HGB), Mutterunternehmen, die zugleich Tochterunternehmen sind (§ 315b Abs. 2 Satz 1 HGB), Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, die Tochterunternehmen sind*	Befreiung, wenn sie in den Konzernlagebericht nach Maßgabe des nationalen Rechts eines EU-Mitgliedstaats oder eines EWR-Staats eines anderen Unternehmens einbezogen werden, der eine gemäß der Richtlinie 2013/34/EU aufgestellte nichtfinanzielle Konzernklärung enthält (§ 289b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB bzw. § 315b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB)
* Für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen verweist der Gesetzgeber bezüglich weiterer Regelungen des Anwendungsbereichs auf § 289b Abs. 2 HGB bzw. § 315b Abs. 2 HGB.	

Übersicht 1

Zahlreiche Institutionen haben zwischenzeitlich Erläuterungen zu dem Themenkomplex abgegeben, z. B.

- » die EU-Kommission mit Leitlinien zur Transparenzerhöhung in Sozial- und Umweltbelangen,¹²

- » das DRSC mit einem Entwurf des Änderungsstandard zur Anpassung von DRS 20 zum Konzernlagebericht im Hinblick auf die nichtfinanzielle Erklärung (E-DRÄS 8),¹³
- » der Deutsche Nachhaltigkeitsrat mit einer Ergänzung des Deutschen Nachhaltigkeitskodex (DNK) um Auswirkungen durch die nichtfinanzielle Erklärung,¹⁴
- » das IDW mit einem Positionspapier zu Zweifelsfragen der nichtfinanziellen Erklärung.¹⁵

2 CSR-Berichterstattung im Mittelstand

Einzelne Bestandteile von CSR oder ähnlicher Konzepte sind im Mittelstand häufig hinlänglich bekannt bzw. werden dort intuitiv ausgeübt.¹⁶ Die Berichterstattung über CSR-Aktivitäten ist hier jedoch eher selten anzutreffen bzw. unvollständig.¹⁷ Mittelständische Unternehmen üben CSR-Aktivitäten oft selbstverständlich aus, ohne sie als nennenswert und berichterstattungswürdig zu erachten.¹⁸ Zudem sind Kleinst-, kleine und mittelgroße Unternehmen gesetzlich nicht verpflichtet, über nichtfinanzielle Aspekte zu berichten.¹⁹ Insoweit fehlt es auch an Konzepten und Leitlinien, die Orientierung bei der freiwilligen Berichterstattung über CSR-Aktivitäten geben. Zur Verfügung stehen allenfalls komplexe, auf große Unternehmen ausgelegte Konzepte, die aufgrund der Spezifika mittelständischer Unternehmen auf diese aber nicht ohne weiteres übertragbar sind.²⁰ Ferner spielt Zeit- und Ressourcenmangel eine Rolle dabei, ob und in welchem Umfang über CSR-Aktivitäten berichtet wird. Gemessen an den finanziellen und personellen Möglichkeiten des Mittelstands sind die Kosten der CSR-Berichterstattung verhältnismäßig hoch.²¹

Dabei wird die CSR-Kommunikation immer wichtiger. Der Wandel der Konsum- und Lebensstilmuster in Richtung gesellschaftlicher Verantwortung führt zu steigenden Anforderungen von Gesellschaft, Mitarbeitern, Kunden, Investoren, Medien und Politik an die unternehmerische Verantwortung.²² Um den Ansprüchen dieser Stakeholder zu begegnen und einen Nachweis für die Wahrnehmung der gesellschaftlichen Verantwortung des Unternehmens zu erbringen, bedarf es eines nachhalti-

¹⁰ Zum Anwendungsbereich vgl. auch Kajüter, DB 2017, S. 617f. ¹¹ Vgl. Art. 3 CSR-Richtlinie und Begründung RegE CSR-RL-UmsG, BT-Drucks. 18/9982, S. 44. ¹² EU-Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen (einschließlich der wichtigsten allgemeinen und sektorspezifischen nichtfinanziellen Leistungsindikatoren), ABL EU Nr. C 215/1 vom 05.07.2017. ¹³ Vgl. www.drsc.de (Abruf: 10.07.2017). ¹⁴ Deutscher Nachhaltigkeitskodex i. d. F. vom Mai 2017 (www.deutscher-nachhaltigkeitskodex.de; Abruf: 10.07.2017). ¹⁵ IDW Positionspapier vom 14.06.2017 „Pflichten und Zweifelsfragen zur nichtfinanziellen Erklärung als Bestandteil der Unternehmensführung“ (www.idw.de; Abruf: 10.07.2017). ¹⁶ Vgl. detailliert Schaefer/Schröder, WPg 2013, S. 1085f.; Schneider, CSR aus der KMU-Perspektive, Berlin 2012, S. 583–596. ¹⁷ Vgl. Schenkel-Nofz, ZFWU 2015, S. 291; Schneider, a.a.O. (Fn. 16), S. 584. ¹⁸ Vgl. Schenkel-Nofz, ZFWU 2015, S. 291. ¹⁹ Das CSR-RL-UmsG verpflichtet nur bestimmte große Unternehmen; auch die bereits seit dem BilReG geltende Pflicht zur Veröffentlichung der bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren innerhalb des (Konzern-)Lageberichts gemäß § 289 Abs. 3 HGB bzw. § 315 Abs. 1 Satz 4 HGB gilt nur für große Kapitalgesellschaften i. S. von § 267 Abs. 3 HGB. ²⁰ Vgl. Schneider, a.a.O. (Fn. 16), S. 586. ²¹ Vgl. Schenkel-Nofz, ZFWU 2015, S. 291f. ²² Vgl. TÜV Rheinland Bildung u. a., Corporate Social Responsibility im Mittelstand, 2010, S. 9 (www.tuv.com; Abruf: 10.07.2017); PwC (2011), Unternehmerische Verantwortung im Zeitalter der Transparenz, 2011, S. 6 (www.pwc.de; Abruf: 04.07.2017); PwC (2010), Corporate Sustainability Barometer, 2010, S. 15 (www.pwc.de; Abruf: 10.07.2017).

gen, auf gesellschaftliche Entwicklungen eingehenden Handelns; dies ist zugleich Voraussetzung, um die Unternehmensfortführung langfristig zu sichern.²³

3 Auswirkungen der neuen Berichterstattungspflichten auf den Mittelstand

3.1 Angaben zu Risiken aus Geschäftsbeziehungen

Das CSR-RL-UmsG verlangt von den zur Aufstellung einer nichtfinanziellen Erklärung verpflichteten Unternehmen

Auf der Grundlage von § 289c Abs. 3 Nr. 4 HGB können mittelständische Unternehmen von ihren größeren Geschäftspartnern zur Bereitstellung nichtfinanzieller Informationen aufgefordert werden.

neben einer kurzen Beschreibung des Geschäftsmodells²⁴ innerhalb der Erklärung Angaben zu den CSR-Bereichen Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, zur Achtung der Menschenrechte und zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung.²⁵ Zu derartigen Angaben zählen neben den wesentlichen Risiken der eigenen Geschäftstätigkeit auf die CSR-Bereiche (§ 289c Abs. 3 Nr. 3 HGB) gemäß § 289c Abs. 3 Nr. 4 HGB der Umgang mit wesentlichen Risiken, die aus Geschäftsbeziehungen (Lieferantenkette, Subunternehmen)²⁶, Produkten und Dienstleistungen des Unternehmens resultieren. Beispielsweise führt die EU-Kommission in ihrer Leitlinie zur CSR-RL mögliche Menschenrechtsverletzungen und Verletzungen des Arbeits- und/oder Umweltschutzes bei Lieferanten und/oder Subunternehmen auf.²⁷

Der Umfang der Berichterstattung wird durch die Beschränkung auf die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Unternehmens sowie der Auswirkung auf die CSR-Aspekte erforderlichen Angaben begrenzt.²⁸ Zudem müssen die Risiken, über die berichtet wird, wesentlich sein, sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf mindestens einen CSR-Aspekt haben, relevant (von Bedeutung) und verhältnismäßig sein.²⁹

Die Ausübung des mit der Anwendung von § 289c Abs. 3 Nr. 4 HGB verbundenen Ermessens kann bei den Unternehmen zu Unsicherheiten führen.³⁰ Der Begriff der Wesentlichkeit wird im HGB nicht definiert, ist relativ und hängt von Unternehmensspezifika (z. B. Größe, Branche oder wirtschaftliche Lage) und von dem für die Berichterstattung angewandten Rahmenwerk ab. Die Festlegung von quantitativen Werten ist somit nur schwer möglich, so dass unternehmensindividuell zu entscheiden ist, welche Risiken aus Geschäftsbeziehungen wesentlich sind³¹ und bis in welche Stufen der Lieferkette Informationen über Geschäftspartner in die nichtfinanzielle Erklärung aufzunehmen sind. Ebenfalls im Ermessen des Unternehmens liegt die Beurteilung, ob ein Risiko sehr wahrscheinlich eintritt, sowie das mögliche Schadensausmaß.³²

Unklar ist auch, wie detailliert Risiken und erwartete negative Auswirkungen anzugeben sind.³³

3.2 Risiken und Chancen für mittelständische Unternehmen

In den Stellungnahmen zu Entwürfen des CSR-RL-UmsG wurde mehrfach davor gewarnt, dass die zur CSR-Berichterstattung verpflichteten Unternehmen die Aufbereitung von Informationen über Risiken der Geschäftsbeziehungen an ihre kleineren Geschäftspartner (z. B. Lieferanten oder Auftragnehmer) weiterreichen³⁴, auch wenn EU und deutscher Gesetzgeber klarstellen, dass dies nicht der Fall sein darf.³⁵ Unternehmen, die nicht in den Adressatenkreis des CSR-RL-UmsG fallen, könnten auf diese Weise gleichwohl indirekt zu der neuen nichtfinanziellen Berichterstattung verpflichtet werden, z. B. auch über die Anlieferung entsprechender Daten im Rahmen der Aufstellung einer nichtfinanziellen Erklärung im Konzern.³⁶ Darüber hinaus könnte die neue Berichterstattungspflicht zum Austausch bestimmter Lieferanten, zur Verringerung der Zuliefererzahl oder zur Forderung nach Sicherstellung einer CSR-konformen Lieferkette bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen führen.³⁷

²³ Vgl. Behringer/Meyer, Motivation zu nachhaltigem Handeln in kleinen und mittleren Unternehmen und deren Einfluss auf den langfristigen Unternehmenserfolg, Köln 2011, S. 22; PwC (2011), a.a.O. (Fn. 22), S. 6; PwC (2010), a.a.O. (Fn. 22), S. 15; Haller/Ernstberger, BB 2006, S. 2517. ²⁴ Vgl. Art. 19a Abs. 1 Buchst. a) bzw. Art. 29a Abs. 1 Buchst. a) Richtlinie 2013/34/EU und § 289c Abs. 1 HGB. Für Mutterunternehmen (§ 315b HGB und § 315c HGB), Kreditinstitute (§ 340a HGB bzw. § 340i HGB) und Versicherungsunternehmen (§ 341a HGB bzw. § 341j HGB) verweist der Gesetzgeber bezüglich weiterer Regelungen zum Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung auf § 289c HGB. ²⁵ Vgl. § 289c Abs. 2 HGB. ²⁶ Vgl. Begründung RegE CSR-RL-UmsG, BT-Drucks. 18/9982, S. 51. ²⁷ Vgl. a.a.O. (Fn. 12), S. 21. ²⁸ Vgl. § 289c Abs. 3 HGB und § 315c Abs. 2 HGB i. V. mit § 289c Abs. 3 HGB. ²⁹ Vgl. § 289c Abs. 3 Nr. 3 und 4 HGB. ³⁰ Vgl. Richter/Johne/König, WPg 2017, S. 571. ³¹ Vgl. Richter/Johne/König, WPg 2017, S. 572. ³² Vgl. Begründung RegE CSR-RL-UmsG, BT-Drucks. 18/9982, S. 50. ³³ Vgl. Kajüter, KoR 2016, S. 236. ³⁴ Vgl. Kajüter, KoR 2016, S. 238; Seibt, DB 2016, S. 2716; Wulf, DStZ 2017, S. 103; Wulf/Niemöller, IRZ 2016, S. 245 und 247. ³⁵ Vgl. Erwägungsgrund 8 CSR-Richtlinie; Begründung RegE CSR-RL-UmsG, BT-Drucks. 18/9982, S. 40 und 51. ³⁶ Vgl. IDW Positionspapier, a.a.O. (Fn. 15), Abschnitt 2.11. ³⁷ Vgl. Fink/Schmidt, DB 2015, S. 2162; zuvor Spießhofer, NZG 2014, S. 1283.

Im Hinblick auf eine eventuelle Ausweitung des Anwendungsbereichs des CSR-RL-UmsG und die skizzierten Gefahren einer indirekten Berichterstattungspflicht stellt sich die Frage, ob sich mittelständische Unternehmen nicht schon jetzt mit der nichtfinanziellen Erklärung beschäftigen sollten. Eine frühzeitige Auseinandersetzung mit CSR-Aspekten bietet zum einen die Chance, Wettbewerbsvorteile zu erringen, z. B. bei Geschäftsbeziehungen mit größeren Unternehmen oder bei der öffentlichen Auftragsvergabe.³⁸ Zum anderen könnten die dafür identifizierten und verifizierten Informationen mit vertretbarem Zeit- und Ressourcenaufwand auch zu einem eigenen CSR-Bericht aufbereitet werden. Eine möglicherweise positive Kosten-Nutzen-Bilanz auf Unternehmens- und gesamtgesellschaftlicher Ebene wurde auch in den Stellungnahmen zum RefE des CSR-RL-UmsG betont.³⁹ Damit ergäbe sich ein level playing field mit gleichen Wettbewerbsbedingungen für zur Berichterstattung verpflichtete Unternehmen und indirekt betroffene Unternehmen.

4 Muster eines CSR-Mittelstandsberichts für die nichtfinanzielle Erklärung eines KMU

4.1 Rahmenwerke

Der DNK gilt als Leitfaden bzw. Verhaltensmaßstab für nachhaltiges Wirtschaften, vor allem für kleinere und mittelgroße Unternehmen.⁴⁰ Der DNK – versehen mit einer Empfehlung der EU-Kommission – fasst die wichtigsten Nachhaltigkeitsaspekte überschaubar zusammen. Ergänzend bedient er sich in seiner an das CSR-RL-UmsG angepassten Version 28 nichtfinanzieller Leistungsindikatoren aus dem deutlich umfangreicheren Rahmenwerk der Global Reporting Initiative (GRI) in dessen aktueller Version G4, 27 weiterer nichtfinanzieller Leistungsindikatoren des Sustainability Reporting Standard (SRS) und schließlich 13 weitere nichtfinanzielle Leistungsindikatoren der European Federation of Financial Analysts Societies (EFFAS).⁴¹ Derartige Indikatoren sind – analog zur Berichterstattung über finanzielle Themen – gängige Elemente der Nachhaltigkeitsberichterstattung, um Nachhaltigkeitsleistungen eindeutig und effizient zu beschreiben.

Für eine effektive und auf das Wesentliche ausgerichtete CSR-Berichterstattung mittelständischer Unternehmen

scheint der DNK ein geeignetes Rahmenwerk zu sein. Daher soll im Folgenden auf der Grundlage des DNK in seiner aktuellen Fassung vom Mai 2017 in sieben Schritten⁴² ein Muster eines CSR-Mittelstandsberichtes entwickelt werden,

- » das die Anforderungen der nichtfinanziellen Erklärung inhaltlich erfüllt und
- » mit am Mittelstand ausgerichteten Effizienzkriterien den Berichterstattungsumfang auf das Notwendige begrenzt.

Dieses Muster dient als Leitfaden bzw. als Gliederungsvorschlag, dessen konkrete inhaltliche Gestaltung an den Spezifika des jeweiligen Unternehmens auszurichten ist. Der Vorschlag für einen CSR-Mittelstandsbericht orientiert sich an den fünf Aspekten der nichtfinanziellen Erklärung nach HGB; er ordnet die 20 Kriterien des DNK sowie die dort enthaltenen nichtfinanziellen Leistungsindikatoren – ergänzt um weitere aus anderen Quellen – diesen fünf Aspekten inhaltlich zu.

4.2 Sieben Schritte zur Berichterstattung

4.2.1 Einrichtung eines Datensammlungs- und Berichterstattungsteams

Das Datensammlungs- und Berichterstattungsteam sollte die verschiedenen Bereiche des KMU repräsentieren (z. B. Personal, Einkauf, Fertigung, Verkauf) und deren Wissens- und Verantwortungsträger umfassen. Damit können alle relevanten Belange des KMU für dessen Berichterstattung berücksichtigt werden.

4.2.2 Einordnung des KMU in einen Wirtschaftssektor

Branchenspezifische Besonderheiten wirken sich auf die CSR-Berichterstattung aus. Werden Branchen zu Wirtschaftsbereichen oder -sektoren zusammengefasst, unterstützt dies die Effizienz der Berichterstattung und berücksichtigt zugleich die wesentlichen aus den Branchen abgeleiteten und als übergreifend angesehenen Besonderheiten. In einem weiteren Schritt können KMU den übergreifenden Sektoren Handel, Produktion oder Dienstleistung zugeordnet werden.⁴³ Jedes KMU sollte sich einem dieser drei Sektoren zuordnen. Im Sinne einer fokussierten Berichterstattung lassen sich auf diese Weise sektorenspezifisch elementare nichtfinanzielle Leistungsindikatoren bestimmen.⁴⁴

³⁸ Vgl. Meeh-Bunse/Hermeling/Schomaker, DStR 2016, S. 2772; Müller/Stawinoga/Velte, DB 2015, S. 2219. ³⁹ Vgl. Stellungnahmen zum RefE CSR-RL-UmsG (www.bmjv.de; Abruf:

23.06.2017). ⁴⁰ Vgl. DNK, a.a.O. (Fn. 14), S. 4. ⁴¹ Vgl. Stawinoga/Velte, DB 2016, S. 843. ⁴² Diese sieben Schritte erfolgen in Anlehnung an die „... 5 Schritte[n] zur DNK-Entsprechensklärung“, die sich im Leitfaden zum DNK, a.a.O. (Fn. 14), S. 68, befinden. ⁴³ Vgl. Schaefer/Schröder, WPg 2013, S. 1089. ⁴⁴ Vgl. Schaefer/Schröder, WPg 2013, S. 1091.

4.2.3 Identifikation der relevanten Stakeholder/ Interessengruppen

Zusammen mit der Identifikation der relevanten Stakeholder und Interessengruppen werden deren Informationsbedarfe und die Tiefe der erforderlichen Informationen bestimmt.

4.2.4 Festlegung der relevanten Informationen

Unter Berücksichtigung der in Schritt 3 identifizierten Informationsanforderungen sowie der Berichterstattungsziele des KMU werden aus dem Katalog von in Frage kommenden Leistungsindikatoren⁴⁵ die für das KMU relevanten Informationen herausgearbeitet.

4.2.5 Abgleich zwischen relevanten Informationen und Anforderungen der Stakeholder

Den Anforderungen der identifizierten Stakeholder und Interessengruppen (Schritt 3) werden die in Schritt 4 herausgearbeiteten Berichterstattungsaspekte samt Leistungsindikatoren gegenübergestellt und Prioritäten für Informations- und Datenbeschaffung festgelegt.

4.2.6 Definition neuer Informationsbeschaffungsprozesse

Für die künftige nachhaltigkeitsorientierte CSR-Berichterstattung ist zu bestimmen, ob weitere Informationsbeschaffungsprozesse auch der laufenden Steuerung des KMU dienen und dazu aufgesetzt werden sollen.

4.2.7 Erstellung eines standardisierten Berichts

Auf der Grundlage der zuvor bedarfsgerecht identifizierten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren und Aspekte wird ein Berichtssystem aufgebaut, das in regelmäßigen Intervallen nichtfinanzielle (verdichtete) Daten bereitstellt. Dazu bedarf es bestimmter Erhebungs- und Verdichtungsprozesse, die aus Effizienzgründen den vorhandenen Berichtssystemen nachempfunden bzw. ihnen angegliedert werden sollten.

4.3 Inhalt des CSR-Mittelstandsberichts

4.3.1 Struktur

Die Berichterstattung sollte sich grundsätzlich an den Vorgaben des CSR-RL-UmsG orientieren (vgl. das minimale Anspruchsraster der CSR-Aspekte in Abschnitt 3.1). Diese Aspekte der Berichterstattung sollten i.S. von § 289c Abs. 3 HGB innerhalb der nichtfinanziellen Erklärung verbunden werden mit:

- » einer Beschreibung des vom KMU verfolgten Konzepts und seiner Ergebnisse einschließlich angewandter Due-Diligence-Prozesse, d. h. Verfahren zur Erkennung, Verbindung und Abschwächung negativer Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens⁴⁶, einschließlich Lieferkette und Kette der Subunternehmer, sofern bedeutsam und verhältnismäßig⁴⁷,
- » einer Beschreibung der mit der Geschäftstätigkeit, den Geschäftsbeziehungen und den Produkten und Dienstleistungen verbundenen wesentlichen Risiken i. S. von § 289c Abs. 3 HGB, sofern sie schwerwiegende Auswirkungen auf die vorgenannten Aspekte haben,
- » der Darstellung der bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren mit Relevanz für die Geschäftstätigkeit und
- » einem Bezug zu im Jahresabschluss ausgewiesenen Posten, soweit für das Verständnis erforderlich.

4.3.2 Berichtsteile

Vereinfachend wird im Folgenden von einer nichtfinanziellen Erklärung in Form eines Nachhaltigkeitsberichts mit nachstehenden Berichtsteilen 1 bis 7 ausgegangen.

Berichtsteil 1: Einführung

- » Einführung zum Rahmen der Berichterstattung sowie zu Geschäftszweck, Produkten/Dienstleistungen, Geschäftsergebnis und Lage des KMU (DNK.Allgemeines⁴⁸)

Berichtsteil 2: Beschreibung des Geschäftsmodells (Strategie und Prozessmanagement)

- » Verantwortlichkeit für die Nachhaltigkeit (DNK.5)
- » Bestandteile der Strategie für Nachhaltigkeitsleistungen und Maßnahmen zur Umsetzung (DNK.1)
 - » Regeln und Steuerungsprozesse der Nachhaltigkeitsstrategie (DNK.6)
 - » Heranziehen von Leistungsindikatoren zwecks Kontrolle der Nachhaltigkeitsmaßnahmen (DNK.7)
 - » Relevanz/Wesentlichkeit welcher Aktivitäten für die Nachhaltigkeitsstrategie des KMU (DNK.2)
 - » Soziale und ökologische Chancen und Risiken dieser Aktivitäten (DNK.2)
 - » Längerfristige Ziele für Nachhaltigkeitsmaßnahmen (DNK.3)
 - » Methoden der Zielbewertung, -priorisierung und -erreicherung (DNK.3)

⁴⁵ Vgl. dazu beispielhaft die in Abschnitt 4.3 genannten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren. ⁴⁶ Vgl. Art. 1 Nr. 4 E-DRÄS 8. ⁴⁷ Vgl. Vgl. Art. 1 Nr. 17 E-DRÄS 8. ⁴⁸ Im Folgenden wird auf das jeweilige Kriterium gemäß Checkliste zum DNK i. d. F. Mai 2017 samt Ziffer verwiesen.

- » Soziale und ökologische Wirkungen der wesentlichen Produkte/Dienstleistungen sowie Innovationen und Prozesse zu deren nachhaltiger Gestaltung (DNK.10)
- » Einbeziehung von Nachhaltigkeitszielen in das Vergütungssystem bzw. entsprechende Planung (DNK.8); Kontrollmethodik zu diesen Zielen durch welche Gremien (DNK.8)
- » Beschreibung der Wertschöpfungskette (DNK.4)
 - » Bedeutung der Nachhaltigkeit für die Wertschöpfungskette (DNK.4)
 - » Behandlung eventueller sozialer und ökologischer Probleme auf den Stufen der Wertschöpfungskette (DNK.4)
 - » Kommunikation mit Geschäftspartnern über solche Themen (DNK.4)
- » Identifikationsmethoden zu den für das KMU wichtigsten Anspruchsgruppen (DNK.9); Austausch mit diesen Anspruchsgruppen (DNK.9)

Zu beispielhaften nichtfinanziellen Leistungsindikatoren⁴⁹ vgl. Übersicht 2.

Beispiele nichtfinanzieller Leistungsindikatoren
Anteil der Finanzanlagen, die nach Nachhaltigkeitskriterien ausgewählt werden
Innovationsgrad (elementar für den Sektor Produktion*)
Kundenzufriedenheit (elementar für den Sektor Dienstleistung)
Qualitätserfüllungsgrad (elementar für die Sektoren Produktion/Handel/Dienstleistung)
Stakeholder-Anliegen und Organisationsreaktion zwecks Übernahme in die Organisation
Gesamtinvestitionen in Forschung für ESG-relevante Bereiche des Geschäftsmodells
Anteil langfristiger Partner der Lieferkette, die auf Einhaltung von ESG-Kriterien auditiert wurden
Vergütungspolitik der Kontroll- und Führungsorgane
Verbesserung der Energieeffizienz der eigenen Produkte im Vergleich zum Vorjahr
Verhältnis Jahresvergütung des höchstbezahlten Mitarbeiters zu Medianvergütung aller anderen Mitarbeiter
Verringerung des Energieverbrauchs
Werte, Grundsätze, Verhaltensnormen (elementar für den Sektor Dienstleistung)
* Vgl. zu den hier und im Folgenden mit „elementar für den Sektor ...“ bezeichneten Stellen Schaefer/Schröder, WPg 2013, S. 1091 (Übersicht 2 und Abschnitt 4.3)

Übersicht 2

Mit einer den Regelungen von § 289c Abs. 3 HGB nachempfundenen Gliederung erhält der CSR-Mittelstandsbericht eine klare, zugleich mittelstandsgerechte und auch für weitere Adressaten kompatible Struktur.

Berichtsteil 3: Umweltbelange

- » Ökologische Auswirkungen der Tätigkeit des KMU (DNK.11)
- » Nachhaltigkeitsorientierte Einflussmöglichkeiten auf die Wertschöpfungskette (DNK.11)
- » Einsatz/Nutzung wesentlicher natürlicher Ressourcen für die Geschäftstätigkeit (DNK.11)
- » Ziele des KMU hinsichtlich ökologischer Aspekte der Unternehmenstätigkeit (DNK.12); Erreichung dieser Ziele (DNK.12)
- » Größte Herausforderungen und Quellen der klimarelevanten Emissionen des KMU (DNK.13); Reduktionsziele und Maßnahmen zur (weiteren) Reduktion (DNK.13)
- » Einsatz regenerativer Energien; Umfang bzw. Plan (DNK.13)

Zu beispielhaften nichtfinanziellen Leistungsindikatoren vgl. Übersicht 3.

Beispiele nichtfinanzieller Leistungsindikatoren
Eingesetzte Materialien nach Gewicht/Volumen
Energieverbrauch
Verringerung des Energieverbrauchs
Entsorgungsmethode Abfall
Gesamtgewicht Abfall
Gesamtwasserentnahme
Grüner Beschaffungsanteil
Luftverschmutzung
Nutzung (nicht) erneuerbarer Energien
Recyclingquote
Reduktion der Treibhausgas-Emissionen
Schutz der biologischen Vielfalt
Treibhausgasemissionen direkt und indirekt (elementar für die Sektoren Produktion/Handel/Dienstleistung)
Wasserverbrauch

Übersicht 3

⁴⁹ Die im Folgenden beispielhaft aufgelisteten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren ergeben sich im Wesentlichen aus § 289c HGB, aus dem DNK mit Rückgriff auf die G4-Indikatoren der GRI, dem SRS, der EFFAS und aus DRS 20 i.d.F von E-DRÄS 8, Tz. 259; zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren im Allgemeinen vgl. z.B. Hinze, WPg 2016, S. 1170; Schaefer/Schröder, WPg 2013, S. 1087. Sie sind zu verstehen als Anregung zur Berichterstattung im Sinne eines an den Erfordernissen von KMU ausgerichteten maximal denkbaren Berichterstattungsumfangs.



Berichtsteil 4: Arbeitnehmerbelange

- » Form der Achtung der Arbeitnehmerrechte (DNK.14)
- » Angemessene Bezahlung der Mitarbeiter und Beschreibung der Methoden (DNK.15)
- » Formen der Mitarbeiterbeteiligung (DNK.14); Formen und Förderung der Mitarbeiterbeteiligung am Nachhaltigkeitsmanagement (DNK.14)
- » Methoden zur Vermeidung von Diskriminierung (DNK.15)
- » Programme zur Förderung von Integration und Vielfalt (DNK.15)
- » Programme zur Qualifizierung und Gesundheitsförderung der Mitarbeiter (DNK.16)
- » Berücksichtigung deutscher bzw. internationaler Regeln bei internationaler Tätigkeit (DNK.14)

Zu beispielhaften nichtfinanziellen Leistungsindikatoren vgl. Übersicht 4.

Beispiele nichtfinanzieller Leistungsindikatoren
Achtung der Arbeitnehmerrechte
Altersstruktur und Altersverteilung
Weiblicher Anteil an den gesamten Mitarbeitern
Weiblicher Anteil in Führungspositionen
Achtung der Rechte der Gewerkschaften
Arbeitsbedingungen
Arbeitssicherheit
Ausfalltage; Verletzungen (elementar für die Sektoren Produktion/Handel/Dienstleistung)
Fluktuationsrate (elementar für die Sektoren Produktion/Handel/Dienstleistung)
Gesamtzahl der Diskriminierungsfälle und ergriffene Abhilfemaßnahmen
Gesundheits- und Sicherheitsthemen in Vereinbarungen mit Gewerkschaften
Gesundheitsschutz
Maßnahmen zur Geschlechtergleichstellung
Sozialer Dialog
Stunden für Aus- und Fortbildung, nach Geschlecht und Arbeitnehmerkategorie (elementar für die Sektoren Produktion/Handel/Dienstleistung)
Durchschnittliche Ausgaben für Weiterbildung pro Jahr
Umsetzung der Übereinkommen der Internationalen Organisation für Arbeit
Zusammensetzung der Kontrollorgane in Bezug auf Diversitätskriterien

Übersicht 4

Berichtsteil 5: Sozialbelange

- » Nachhaltiger Einsatz des KMU in der Kommune bzw. in der Region durch soziale, ökologische oder kulturelle Projekte, Spenden etc. (DNK.18)
- » Gesetzgebungsverfahren mit Relevanz für KMU (DNK.19)
- » Unmittelbare oder mittelbare politische Einflussnahme (DNK.19)
- » Entscheidungskriterien für politisches Engagement (DNK.19)
- » Kriterien für das soziale Engagement des KMU (DNK.19)
- » Mitgliedschaft in Organisationen (DNK.19)

Zu beispielhaften nichtfinanziellen Leistungsindikatoren vgl. Übersicht 5.

Beispiele nichtfinanzieller Leistungsindikatoren
Dialog auf kommunaler oder regionaler Ebene
Erwirtschafteter wirtschaftlicher Wert
Gesamtwert politischer Spenden, nach Land und Empfängern (% vom Umsatz)
Maßnahme zu Schutz und Sicherheit lokaler Gemeinschaften

Übersicht 5

Berichtsteil 6: Achtung der Menschenrechte

- » Methoden zur Sicherstellung der Einhaltung grundlegender Menschenrechte bei internationalen Fertigung bzw. internationalen Zulieferern (DNK.17)

Zu beispielhaften nichtfinanziellen Leistungsindikatoren vgl. Übersicht 6.

Beispiele nichtfinanzieller Leistungsindikatoren
Fair-Trade-Anteil (elementar für den Sektor Handel)
Gesamtzahl/Prozentsatz der Investitionsvereinbarungen mit Menschenrechtsklauseln
Gesamtzahl/Prozentsatz der Standorte, die nach Menschenrechtskriterien geprüft wurden
Prozentsatz neuer Lieferanten, geprüft nach Menschenrechtskriterien
Tatsächliche negative menschenrechtliche Auswirkungen in der Lieferkette und Gegenmaßnahmen
Prozentsätze aller Einrichtungen, die nach SA8000 zertifiziert sind

Übersicht 6

Berichtsteil 7: Bekämpfung von Korruption und Bestechung

- » Verantwortlichkeit für Bekämpfung von Korruption und Bestechung im KMU (DNK.20)
- » Bestehen von Compliance- und Antikorruptionsrichtlinien und deren Grundzüge (DNK.20)
- » Prozesse zur Einhaltungüberprüfung dieser Richtlinien (DNK.20)
- » Sensibilisierungswege zu diesem Thema für Führungskräfte und Mitarbeiter (DNK.20)

Zu beispielhaften nichtfinanziellen Leistungsindikatoren vgl. Übersicht 7.

Beispiele nichtfinanzieller Leistungsindikatoren
Gesamtzahl/Prozentsatz der Standorte, die nach Korruptionsrisiken geprüft wurden
Tatsächliche Korruptionsfälle und Gegenmaßnahmen
Wert signifikanter Bußgelder und Zahl der Strafen wegen Nichteinhaltung von Gesetzen/Vorschriften
Umsatzanteil in Regionen mit einem Transparency International Corruption Index < 60

Übersicht 7

5 Zusammenfassung

Obwohl die neuen Berichterstattungspflichten des CSR-RL-UmsG explizit nur für bestimmte große Unternehmen gelten, können die Vorgaben in § 289 c Abs. 3 Nr. 4 HGB auch mittelständische Unternehmen zumindest indirekt betreffen. Zudem schließt der deutsche Gesetzgeber eine eventuelle künftige Ausweitung des Anwendungsbereichs nicht explizit aus.

Dem Mittelstand sind einzelne CSR-Bestandteile bekannt. Gesellschaftliche Verantwortung wird oft intuitiv übernommen. Eine Berichterstattung hierüber erfolgt mangels Wissens, Interesse, Zeit, erwarteten Nutzens oder Ressourcen aber oft nicht bzw. nur unvollständig.

Eine eventuelle Erweiterung des Anwendungsbereichs bzw. die ggf. indirekte Verpflichtung zur nichtfinanziellen Berichterstattung durch das CSR-RL-UmsG kann für mittelständische Unternehmen eine Chance sein. Die frühzeitige Auseinandersetzung mit einer zusätzlichen CSR-Berichterstattung kann Wettbewerbsvorteile z.B. bei der Auswahl durch größere Unternehmen oder bei der öffentlichen Auftragsvergabe schaffen. Die zur Weitergabe an berichtspflichtige Geschäftspartner identifizierten, verifizierten und aufbereiteten Informationen können für die Aufstellung einer eigenen nichtfinanziellen Erklärung im

Sinne einer nachhaltigkeitsorientierten Berichterstattung genutzt werden.

Die Auseinandersetzung mit CSR und der Berichterstattung hierüber kann für den Mittelstand Chancen bieten.

Bei der Aufstellung einer nichtfinanziellen Erklärung gelten für mittelständische Unternehmen andere Prämissen als für Großunternehmen. Zwar sollten mit Blick auf die Zukunft und die Vollständigkeit auch hier die Anforderungen der nichtfinanziellen Erklärung gemäß CSR-RL-UmsG beachtet werden, unter Berücksichtigung von Zeit, Ressourcen und weiteren Kosten-/Nutzenüberlegungen sollte der Berichterstattungsumfang jedoch auf die für das jeweilige mittelständische Unternehmen notwendigen und sinnvollen Angaben begrenzt werden.

» DOC-ID: W1007859



» Patrick Schaefer

Partner und Geschäftsführender Gesellschafter der BS Westdeutschland GmbH StBG WPG und Geschäftsführer der FBS GmbH WPG, Essen



» Nina Isabelle Schröder

Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Zentrum für ökonomische Bildung der Ruhr-Universität Bochum und externe Doktorandin am dortigen Lehrstuhl für Internationale Unternehmensrechnung
Freie Mitarbeiterin der BS Westdeutschland GmbH StBG WPG, Essen