

Auszug aus

„Die Wirtschaftsprüfung“

Heft 22 | 2013 vom 15. November 2013

Elementare nichtfinanzielle Leistungsindikatoren für die nachhaltigkeitsbezogene Berichterstattung mittelständischer Unternehmen

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

Das Thema Nachhaltigkeit gewinnt in der öffentlichen Diskussion zunehmend an Bedeutung. Mittelständischen Unternehmen bietet sich durch ihre stark personen- bzw. eigentümergeprägte Unternehmensstruktur und -kultur ein direkter Zugang zu Themen mit Nachhaltigkeitsbezug.

Vielen Mittelständlern ist eine Kommunikation über Nachhaltigkeitsaspekte als strategisches Managementinstrument oftmals nicht bewusst – und dies, obgleich die Nachhaltigkeitsberichterstattung bereits eine zentrale Informationsquelle für alle Stakeholder und zugleich für Bewertungen von Unternehmen aller Größen darstellt. Für mittelständische Unternehmen erscheint es daher sinnvoll, diesen Überlegungen und auch den aktuellen Bestrebungen auf internationaler Ebene zu einem „Integrated Reporting“ nach den Vorschlägen des IIRC zu folgen, und zwar durch eine freiwillige Nachhaltigkeitsberichterstattung oder durch eine verpflichtende bzw. freiwillige Nutzung des Lageberichts.

Unter Berücksichtigung des sog. triadischen Nachhaltigkeitsbegriffs und effizienzorientierter Kriterien ist es Ziel dieses Aufsatzes, konkrete mittelstandsorientierte Vorschläge für elementare nichtfinanzielle Leistungsindikatoren zu machen, mit denen nachhaltigkeitsbezogene Informationen in komprimierter Form in die Berichterstattung mittelständischer Unternehmen integriert werden können. Diese Vorschläge werden differenziert nach den drei Hauptsektoren, in denen mittelständische Unternehmen überwiegend tätig sind: Dienstleistung, Handel und Produktion. Darüber hinaus werden Besonderheiten, Implikationen und Grenzen der Prüfung solcher Informationen erörtert.

1. Einleitung

Ökonomische, soziale und ökologische Ziele und Werte – zusammengefasst unter dem Konzept der Nachhaltigkeit – sind für Unternehmen von zunehmender Relevanz.¹ Dies ist vor allem zurückzuführen auf eine steigende nationale und internationale Vernetzung und eine Veränderung der Konsum- und Lebensstilgewohnheiten hin zu einer stärkeren Bedeutung nachhaltigen Handelns.² Auf Seiten der Stakeholder des Unternehmens – also vor allem der Mitarbeiter, Kunden, Investoren und Medien – äußert sich dieser Wandel in steigenden Erwartungen an die Übernahme unternehmerischer Verantwortung innerhalb des Gemeinwesens.³

Diese nichtfinanzielle Performance der Unternehmen berücksichtigen Stakeholder in ihren Entscheidungen. Dies birgt zugleich Chancen und Risiken für das Unternehmen.

Um die oben genannten Entwicklungen in den Erwartungen der Stakeholder rechtzeitig, langfristig und bedarfsgerecht in sein Geschäftsmodell integrieren zu können und so den vorgenannten steigenden Ansprüchen gerecht zu werden, muss das Unternehmen diese Entwicklungen frühzeitig identifizieren.⁴ Darüber hinaus muss auch die Information der Stakeholder über die nichtfinanziellen Unternehmensaktivitäten gewährleistet sein.⁵ Infolgedessen wird auch die Kommunikation über das nachhaltige Handeln für Unternehmen immer wichtiger.⁶

Nachhaltiges Handeln und eine dazugehörige transparente Berichterstat-



Patrick Schaefer

Partner und Geschäftsführender Gesellschafter der BS Westdeutschland GmbH Wirtschaftsprüfung Steuerberatung WPG und Geschäftsführer der R|W|B|S GmbH WPG, beide Essen *



Nina Isabelle Schröder

Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Zentrum für ökonomische Bildung der Ruhr-Universität Bochum und freie Mitarbeiterin der BS Westdeutschland GmbH Wirtschaftsprüfung Steuerberatung WPG, Essen

1 Vgl. Haller/Ernstberger, BB 2006, S. 2516f.; Haller/Fuhrmann, KoR 2012, S. 462.

2 Vgl. Haller/Ernstberger, BB 2006, S. 2517; TÜV Rheinland Bildung und Consulting GmbH u. a., Corporate Social Responsibility im Mittelstand, Berlin 2010, S. 9.

3 Vgl. PwC, Unternehmerische Verantwortung im Zeitalter der Transparenz, Wien 2011, S. 6; zum Wandel der gesellschaftlichen Verantwortlichkeit von Unternehmen in Deutschland vgl. Hiß, ZFWU 2009, S. 287 ff.

4 Vgl. Behringer/Meyer, Motivation zu nachhaltigem Handeln in kleinen und mittleren Unternehmen und deren Einfluss auf den langfristigen Unternehmenserfolg, Köln 2011, S. 22; PwC, a.a.O. (Fn. 3), S. 6.

5 Vgl. Haller/Ernstberger, BB 2006, S. 2517.

6 Vgl. PwC, a.a.O. (Fn. 3), S. 6.

* zugleich Mitglied des Arbeitskreises "Nachhaltigkeitsberichterstattung" des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.

tung wird zunehmend nicht nur von Großunternehmen erwartet, sondern auch von mittelständischen Unternehmen.⁷ Da diese als „Rückgrat der deutschen Wirtschaft“⁸ gelten, bietet das Konzept der Nachhaltigkeit bislang weitgehend ungenutzte Handlungsspielräume. Durch eine stärkere Orientierung an den lokal bzw. regional ausgerichteten Ansprüchen der Stakeholder kann beispielsweise der Unternehmenserhalt gesichert und der Unternehmenswert gesteigert werden.⁹

Das HGB kennt keine Mittelstandsdefinition. In § 267 HGB werden auf einer ausschließlich quantitativen Grundlage (Bilanzsumme, Zahl der Mitarbeiter und Umsatzerlöse) kleinste, kleine, mittelgroße und große Unternehmen unterschieden. Mittelgroße und große Unternehmen müssen im Rahmen ihrer finanziellen Rechenschaftspflichten neben dem Jahresabschluss auch einen Lagebericht aufstellen. Im Lagebericht haben große Unternehmen über Aspekte der Nachhaltigkeit mittels nichtfinanzieller Leistungsindikatoren zu berichten, sofern diese Aspekte für die Vermittlung eines wesentlichen Verständnisses von Geschäftsverlauf und Lage des Unternehmens von Bedeutung sind.

Demgegenüber definiert das Bonner Institut für Mittelstandsforschung mittelständische Unternehmen auf der Grundlage eines qualitativ-quantitativen Ansatzes als Unternehmen, bei denen – in großer Übereinstimmung mit der Definition von Familienunternehmen – eine Einheit von Eigentum, Leitung, Haftung und Risiko gegeben ist und die bis zu 499 Mitarbeiter beschäftigen und Umsatzhöhe bis zu 50 Mio. € erzielen.¹⁰

Der vorliegende Beitrag folgt der Mittelstandsdefinition des Bonner Instituts für Mittelstandsforschung, weil sie qualitative und quantitative Elemente enthält und die Besonderheiten von Familienunternehmen berücksichtigt.

In welcher Form eine auf das Wesentliche konzentrierte nachhaltigkeitsbezogene Berichterstattung mittelständischer Unternehmen erfolgen kann, soll im Folgenden analysiert werden.

2. Nachhaltigkeit im Mittelstand

Der Eigentümer eines mittelständischen Unternehmens trägt das volle Unternehmerrisiko; vom Erfolg des Unternehmens hängt also seine wirtschaftliche Existenz ab. Dementsprechend ist es sein erklärtes Ziel, den Unternehmenswert langfristig zu steigern und die Unternehmensreputation langfristig zu sichern¹¹. Bei der Weitergabe des Unternehmens innerhalb der Familie sichert dieses Vorgehen die Nachfolge der nächsten Generation und damit den langfristigen Fortbestand des Unternehmens.¹² Zugleich erwartet der Unternehmer beim eventuellen Verkauf seines Unternehmens auf diese Weise einen höheren Auszahlungsbetrag, der auch zur Sicherung seiner Altersvorsorge dient. Dementsprechend verfolgen mittelständische Unternehmen ihre Ziele aus einer besonders langfristigen Perspektive.

Die Steigerung des Unternehmenswerts wird von dem Potenzial des Unternehmens bestimmt, künftige Einzahlungsüberschüsse zu generieren. Um die Einzahlungsüberschüsse zu steigern, muss das Unternehmen frühzeitig auf Trends und veränderte Umweltzustände reagieren und diese in sein Geschäftsmodell integrieren. Das stärkt zugleich seine Wettbewerbsfähigkeit (vor allem zur Erzielung von Wettbewerbsvorteilen und zur Besetzung neuer Geschäftsfelder). Diejenigen Unternehmen, die auf innovative, nachhaltige, verbraucher- und umweltfreundliche, sozialverträgliche und klimaschonende Produkte und Technologien setzen, können von Marktentwicklungen und -veränderungen

profitieren, wenn sie diese frühzeitig erkennen.¹³

Da Nachhaltigkeit eine zunehmende Forderung der Stakeholder an die Unternehmen ist, stellt ein langfristig orientiertes, auf gesellschaftliche Entwicklungen eingehendes unternehmerisches Handeln eine Voraussetzung für den dauerhaften Fortbestand von Unternehmen dar.¹⁴ Aspekte der Nachhaltigkeit mit wesentlichen Einflussmöglichkeiten auf die wirtschaftliche Lage sollten als Chancen oder Risiken der künftigen Entwicklung mit den Methoden des Risikomanagements in die Steuerung des Unternehmens einbezogen werden.

Des Weiteren wird einem nachhaltigen Verhalten der Vorteil zugeschrieben, die betriebliche Effizienz und Effektivität zu steigern und eine bessere strategische Ausrichtung zu ermöglichen.¹⁵ Die Berichterstattung zu Themen der Nachhaltigkeit stellt dabei eine nicht zu vernachlässigende Informationsquelle für Zwecke der externen Unternehmensbewertung dar.¹⁶ Auch bei der Implementierung einer Nachhaltigkeitsstrategie bieten sich besonders mittelständischen Unternehmen viele Vorteile. So können beispielsweise die Flexibilität und Schnelligkeit der unternehmerischen Interaktion mit den Stakeholdern und der sich aus dem Zusammenfallen von Eigentum und Leitung eröffnende Handlungsspielraum zu einer Strategie, die verantwortungsbewusstes Handeln fördert, beitragen.¹⁷

Mittelständische Unternehmen sind mit einzelnen Merkmalen nachhaltigen Handelns oder ähnlicher Konzepte häufig hinlänglich und quasi intuitiv vertraut, sie handeln bereits entsprechend. Die stark personen- bzw. eigen-

7 Vgl. Haller/Ernstberger, BB 2006, S. 2516; Meyer/Schulz, Nachhaltigkeit in kleinen und mittleren Unternehmen, Köln 2011, S. 3.

8 Wallau, Mittelständische Unternehmen in Deutschland, München/Mering 2006, S. 30.

9 Vgl. Rabbe/Schulz, Nachhaltigkeit in kleinen und mittleren Unternehmen, Köln 2011, S. 405.

10 Das Institut für Mittelstandsforschung, Bonn, definiert den Mittelstand in dieser qualitativ/quantitativen Form seit dem Jahr 2002. Die EU-Kommission grenzt mittelständische Unternehmen in ihrer seit dem Jahr 2005 geltenden ausschließlich quantitativen Definition mit einer maximalen Mitarbeiterzahl von 250 und einem maximalen Umsatzvolumen von 50 Mio. € ab.

11 Vgl. Behringer/Meyer, a.a.O. (Fn. 4), S. 22.

12 Vgl. hierzu wie zu Folgendem Behringer/Meyer, a.a.O. (Fn. 4), S. 22.

13 Vgl. TÜV Rheinland Bildung und Consulting GmbH u. a., a.a.O. (Fn. 2), S. 9.

14 Vgl. PwC, a.a.O. (Fn. 3), S. 6; PwC, Corporate Sustainability Barometer, Hechingen 2010, S. 15.

15 Vgl. Schneider, CSR aus der KMU-Perspektive, Heidelberg 2012, S. 586.

16 Vgl. Schneider, a.a.O. (Fn. 15), S. 586; BMU, Was Investoren wollen, Berlin 2009, S. 4; E&Y, Nachhaltige Unternehmensführung, Essen 2012, S. 12; EU-Kommission, Gesellschaftliches Engagement in kleinen und mittelständischen Unternehmen in Deutschland, Brüssel 2007, S. 13.

17 Vgl. hierzu sowie zu Folgendem Schneider, a.a.O. (Fn. 15), S. 583 ff.

tümergeprägte Unternehmensstruktur und -kultur mittelständischer Unternehmen führt oftmals zu tradierten Unternehmensphilosophien sowie zu einem persönlichen Vertrauensverhältnis zwischen Inhabern und Mitarbeitern. Die lokale bzw. regionale Verankerung mittelständischer Unternehmen führt zu intensiven Beziehungen mit Kunden, Lieferanten und andere Stakeholdern. Eine weitere Folge kann eine besondere Heimat- und Naturverbundenheit sein. Mittelständischen Unternehmen bietet sich so ein direkter(-er) Zugang zu Themen mit Nachhaltigkeitsbezug.

Obwohl mittelständische Unternehmen gesellschaftliche Verantwortung bereits seit langem übernehmen und die Voraussetzungen für eine Implementierung von Nachhaltigkeitskonzepten insoweit gegeben sind, ist vielen Unternehmen das Konzept der Nachhaltigkeit als strategisches Managementinstrument und sein Einfluss auf den wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens oftmals nicht bewusst.¹⁸

In einer Studie der EU-Kommission aus dem Jahr 2007 zum Thema „Gesellschaftliches Engagement in kleinen und mittelständischen Unternehmen“ gaben 48 % der befragten Unternehmen an, den Begriff Corporate Social Responsibility (CSR), der oftmals als Synonym für nachhaltiges Verhalten verwendet wird¹⁹, zuvor noch nie gehört zu haben. 72 % der Unternehmen haben sich danach mit dieser Thematik noch nicht bewusst beschäftigt.²⁰ Demgegenüber gaben die gleichen Unternehmen in der Befragung einen hohen Grad an sozialem, ökologischem und gesellschaftlichem Engagement an.²¹ Allerdings besteht Unwissenheit darüber, dass viele dieser Aktivitäten zum Konzept der Nachhaltigkeit zählen; insoweit wird – anders als etwa in den Lageberichten großer Unternehmen²² –

auch nur wenig über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren berichtet.²³

3. Integrierte Berichterstattung

3.1. Internationale Entwicklungen

Um den wachsenden Informationsansprüchen der Stakeholder und ihrem Bedürfnis nach strukturierter Zusammenfassung der Informationen gerecht zu werden, wird vom International Integrated Reporting Council (IIRC) das Konzept eines „Integrated Reporting“ (IR)²⁴ verfolgt.²⁵ Die größenabhängig geregelte deutsche Pflicht zur Lageberichterstattung (§ 289 HGB und § 315 HGB) ist – auch nach Auffassung des IIRC²⁶ – ein denkbarer (und bereits praktizierter) Weg einer integrierten Berichterstattung.²⁷ Dabei sollte das Ziel der Berichtsintegration darin bestehen, die Berichtsinhalte auf die wesentlichen bzw. entscheidungsrelevanten Informationen²⁸ und die Darstellung ihrer Wechselwirkungen auszurichten, welche über das Unternehmen in seiner Komplexität Auskunft geben. Vor allem sollte berichtet werden über Ziele, die strategische Ausrichtung und das Geschäftsmodell des Unternehmens sowie über Managementsysteme unter Einbeziehung der Auswirkungen des unternehmerischen Handelns auf das gesamte Unternehmensumfeld. Die Elemente der Nachhaltigkeit sowie die damit verbundenen

Kapitalbegriffe²⁹, die zu unternehmerischer Wertschöpfung führen, bilden dafür den Rahmen.

3.2. Nationale Anforderungen

Mittelständische Unternehmen müssen sich den Informationsbedürfnissen ihrer Stakeholder stellen. Diesen Bedürfnissen versuchen sie häufig mit einer nicht zu detaillierten Informationspolitik zu begegnen. Dies ist vor allem auf die Einschätzung ihrer Wettbewerbssituation zurückzuführen. Mit Blick auf unterschiedliche Rechtsformen mittelständischer Unternehmen und ihre eventuelle Einbeziehung in den Konzernabschluss übergeordneter Unternehmen erscheint es im Sinne einer effizienten und adressatenorientierten Berichterstattung sinnvoll, dass mittelständische Unternehmen unter Beachtung erweiterter Informationsinteressen ihrer Stakeholder entweder einen separaten Nachhaltigkeitsbericht mit einer größeren Informationsdichte veröffentlichen oder zumindest in Ansätzen das Instrumentarium des Lageberichts nutzen, um über wesentliche Aspekte nachhaltigen und verantwortungsvollen Handelns zu berichten.

Sofern sich wesentliche Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf die wirtschaftliche Lage ergeben, ist darüber im Risiko- und Prognosebericht, im Forschungs- und Entwicklungsbericht, im Vergütungsbericht oder in der Erklärung zur Unternehmensführung zu berichten.³⁰

Große Unternehmen i.S. von § 267 Abs. 3 HGB bzw. Konzerne i.S. von § 290 Abs. 1 HGB haben über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren im Lagebericht zu informieren, sofern sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder die Lage des Unternehmens bzw. des Konzerns von Bedeutung sind (z. B. Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange gemäß § 289 Abs. 3 HGB bzw. § 315 Abs. 1 Satz 4 HGB).

Eine Möglichkeit, die Berichterstattung unter Berücksichtigung von Nachhaltigkeitsaspekten verstärkt frei-

18 Vgl. EU-Kommission, a.a.O. (Fn. 16), S. 12; Schneider, a.a.O. (Fn. 15), S. 583–585.

19 Vgl. z. B. Schneider, Reifegradmodell CSR, Heidelberg 2012, S. 24.

20 Vgl. EU-Kommission, a.a.O. (Fn. 16), S. 12.

21 Vgl. EU-Kommission, a.a.O. (Fn. 16), S. 7–11.

22 Vgl. Haller/Ernstberger, BB 2006, S. 2517; Lackmann, Die Auswirkungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung auf den Kapitalmarkt, Wiesbaden 2010, S. 34.

23 Vgl. Schneider, a.a.O. (Fn. 15), S. 583 und S. 585.

24 Vgl. dazu m.w.N. Haller/Fuhrmann, KoR 2013, S. 243.

25 Vgl. www.theiirc.org (Stand: 28.10.2013). Zum Entwurf eines IR-Rahmenkonzepts siehe Druckman, WPg 11/2013, S. I; Behncke/Touré/Hoffmann, WPg 2013, S. 1047, sowie grundsätzlicher Vaessen, WPg 10/2013, S. I.

26 Vgl. IIRC, Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21st Century, 2011, S. 20.

27 Zu möglichen Konvergenzen zwischen Lagebericht und IR siehe vor allem Schmidt, Möglichkeiten und Grenzen einer integrierten Finanz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung, Düsseldorf 2012, S. 6; Haller/Fuhrmann, KoR 2012, S. 461 ff.; Haller/Zellner, KoR 2011, S. 523 ff.; Behncke/Hoffmann/Wulf, BB 2012, S. 3063 ff.; Beyhs/Barth, DB 2011, S. 2857 ff.; Nolden/Richter, WPg 2012, S. 978 ff.; Druckmann, WPg 23/2010, S. I.

28 Vgl. Naumann, BB 13/2013, Die erste Seite; Vaessen, WPg 10/2013, S. I.

29 Vgl. IIRC, Consultation Draft 2013, Chapter 2B. Zu Hintergründen über die Wertgenerierung und die wertorientierte Unternehmensführung vgl. beispielhaft Quick, DB 2012, S. 244 ff., und Leier/Quick, WPg 2012, S. 264 ff.

30 Vgl. z. B. Schmidt, a.a.O. (Fn. 27), S. 84 f.

willing zu integrieren, besteht für kleinste, kleine und mittelgroße Unternehmen darin, die bereits zum (Konzern-) Lagebericht vorgesehene Berichterstattung über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren anzuwenden.

Konkretisiert werden die handelsrechtlichen Anforderungen zur Angabe nichtfinanzieller Leistungsindikatoren durch den im September 2012 verabschiedeten Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 20 zum Konzernlagebericht.³¹ DRS 20 erstreckt sich auf alle deutschen Mutterunternehmen, die zur Aufstellung eines Konzernlageberichts gem. § 315 HGB verpflichtet sind bzw. die diesen freiwillig aufstellen.³² Darüber hinaus wird eine Anwendung von DRS 20 für die Lageberichterstattung gem. § 289 HGB empfohlen.³³ DRS 20 ist anzuwenden für nach dem 31.12.2012 beginnende Geschäftsjahre. Nach DRS 20, Tz. 105 f., sind die „bedeutsamsten“ nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns von Bedeutung sind, heranzuziehen, ebenso jene Indikatoren, die die interne Steuerung des Konzerns betreffen. Mit „Nachhaltigkeit“ bezeichnet DRS 20, Tz. 11, ein „Konzept, das eine ganzheitliche und dauerhaft zukunftsfähige Entwicklung der ökonomischen, ökologischen und sozialen Leistung eines Unternehmens oder Konzerns anstrebt“.³⁴

3.3. Konkretisierung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren

Wesentlichkeit und Bezug zur wirtschaftlichen Lage determinieren den Umfang von Nachhaltigkeitsinformationen im Lagebericht.³⁵ Eine Studie des Bundesumweltministeriums kommt im Jahr 2009 zu dem Ergebnis, dass Großinvestoren die Qualität der Informationen mit Nachhaltigkeitsbe-

zug im Lagebericht nur als ausreichend bis mangelhaft bewerten.³⁶

Investoren und andere Stakeholder legen bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung zunehmend Wert auf die Darstellung der Wechselwirkungen von Einzelinformationen, um ein abgerundetes Bild von der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens zu erhalten. Ebenso wird dafür plädiert, die verschiedenen Standards zur finanziellen und zur nichtfinanziellen Berichterstattung konsistent zusammenzuführen.³⁷ Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, welche nichtfinanziellen Leistungsindikatoren aus vorliegenden Anforderungen abgeleitet werden können.

3.3.1. DRS 20

DRS 20 führt in Tz. 107 die folgenden Indikatoren auf:

- Kundenbelange (Kundenstamm, Kundenzufriedenheit etc.),
- Umweltbelange (Emissionswerte, Energieverbrauch etc.),
- Arbeitnehmerbelange (Mitarbeiterfluktuation und -zufriedenheit, Betriebszugehörigkeit, Fortbildungsmaßnahmen etc.),
- Forschung und Entwicklung (sofern nicht Teil des Forschungs- und Entwicklungsberichts),
- gesellschaftliche Reputation des Konzerns (soziales und kulturelles Engagement, Wahrnehmung gesellschaftlicher Verantwortung etc.).

3.3.2. IDW RH 1.007

IDW RH HFA 1.007 zur Lageberichterstattung nach § 289 Abs. 1 und 3 HGB bzw. § 315 Abs. 1 HGB i.d.F. des Bilanzrechtsreformgesetzes ist – mit Blick auf DRS 20 – zwar zwischenzeitlich vom HFA des IDW aufgehoben worden.³⁸ Gleichwohl können die dort

in Tz. 12 beispielhaft – unter Verweis auf die im Einzelfall zu entscheidende Frage der Bedeutsamkeit für den Adressaten – aufgeführten Leistungsindikatoren von Interesse sein:

- Belange von Arbeitnehmern:
 - Fluktuation,
 - Betriebszugehörigkeit,
 - Vergütungsstrukturen,
 - Ausbildungsstrukturen,
 - Fortbildungsmaßnahmen,
 - interne Förderungsmaßnahmen;
- Umweltaspekte:
 - Emissionswerte,
 - Energieverbrauch,
 - Durchführung eines Umwelt-Audit;
- Weitere Angaben zu anderen Themen:
 - Kundenkreis und dessen Zusammensetzung,
 - Kundenzufriedenheit,
 - Lieferantenbeziehung,
 - Patentanmeldungen,
 - Produktqualität.

3.3.3. Vorschlag einer EU-Richtlinie

Der Vorschlag einer EU-Richtlinie vom April 2013 im Hinblick auf die Offenlegung nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Konzerne verweist zum Zwecke einer detaillierten Berichterstattung auf die bereits vorliegenden (inter-)nationalen Standards.³⁹ Besondere Aufmerksamkeit erfährt darin die Integration sozialer bzw. gesellschaftlicher sowie umweltbezogener Aspekte in die operative Unternehmensführung und Strategie. Dazu wird eine Vielzahl von Indikatoren vorgeschlagen, die sich teilweise mit den zuvor aufgeführten Indikatoren oder mit jenen der Global

31 Vgl. etwa *Senger/Brune*, WPg 2012, S. 1285.

32 Vgl. DRS 20, Rn. 5.

33 Vgl. DRS 20, Rn. 2.

34 Vgl. zu dieser Definition und den nichtfinanziellen Leistungsindikatoren im Rahmen von DRS 20 auch *Lackmann/Stich*, KoR 2013, S. 236 ff.

35 §§ 289 Abs. 3 bzw. 315 Abs. 1 Satz 4 HGB; vgl. *Lackmann*, a.a.O. (Fn. 22), S. 34.

36 Vgl. *BMU*, Was Investoren wollen, Berlin 2009, S. 5; vgl. auch *Haller/Ernstberger*, BB 2006, S. 2517; *Lackmann*, a.a.O. (Fn. 22), S. 8 f. Zu empirischen Erkenntnissen über die bisherige Nachhaltigkeitsberichterstattung mittelständischer Unternehmen im Lagebericht vgl. *Schaefer/Schröder*, ZCG 2012, S. 184 ff.

37 Vgl. *Thomas*, Steuerung und Corporate Responsibility mit Key-Performance-Indikatoren bei der Deutschen Telekom AG, Freiburg 2012, S. 263.

38 Beschluss des HFA vom 18./19. Juni 2013; vgl. Berichterstattung zur 232. Sitzung des HFA, FN-IDW 2013, S. 356

39 Beispielhaft seien hier genannt die einschlägigen Standards der OECD oder die Anforderungen der Global Reporting Initiative (GRI); vgl. dazu ausführlich den Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates im Hinblick auf die Offenlegung nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Gesellschaften und Konzerne vom 16.04.2013, Begründung, Kap. 3: Rechtliche Aspekte des Vorschlages, Abschnitt: Einzelerläuterungen zum Vorschlag, Nichtfinanzielle Informationen, S. 7.

Reporting Initiative (GRI)⁴⁰ überschneiden.⁴¹ Im Ergebnis spricht sich die EU-Initiative für die Aufnahme einer sog. „nichtfinanziellen Erklärung“ in den Lagebericht aus. Darin soll über Umweltbelange, Arbeitnehmerbelange, soziale Belange, Menschenrechte, Korruption und Bestechung (jeweils einschließlich ihrer Risiken) ebenso berichtet werden wie über die Ergebnisse einer derart ausgerichteten Unternehmenspolitik. Dem Vorschlag der EU können zwei wesentliche Kritikpunkte entgegeng gehalten werden:⁴²

1. Während für alle großen Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co. nach den bisherigen EU-Richtlinien die Pflicht zur Berichterstattung über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren mit wesentlichem Bezug zur wirtschaftlichen Lage besteht, adressiert der vorliegende EU-Richtlinienentwurf die Verpflichtung zur Abgabe einer „nichtfinanziellen Erklärung“ nur an eine vor allem über die Zahl der Arbeitnehmer definierte Teilmenge dieser großen Gesellschaften (ab 500 Arbeitnehmern). Es mangelt also an Deckungsgleichheit der jeweiligen Vorgaben.
2. Die Zusammenführung der Berichterstattung zu nichtfinanziellen Themen in einem eigenen Kapitel erhöht zwar die Bedeutung der nachhaltigkeitsbezogenen Berichterstattung innerhalb der Gesamtberichterstattung. Allerdings wird ausschließlich eine klare Darstellung der Verbindung zwischen Aspekten der Nachhaltigkeit und der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens die Qualität der beabsichtigten wechselwirkenden Berichterstattung sicherstellen. Zugleich könnten alle mittelgroßen und großen Unternehmen, die nicht zu der definierten Teilmenge der verpflichteten Unternehmen gehören, zu dem Fehlschluss gelangen, dass eine Integration der Berichterstattung zu wesentlichen nichtfinanziellen Be-

langen in ihre Lageberichterstattung nicht erforderlich sei.

3.3.4. Deutscher Nachhaltigkeitskodex

Im Deutschen Nachhaltigkeitskodex werden unter Verweis auf internationale nachhaltigkeitsorientierte Berichterstattungsstandards Kernanforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung beschrieben. An dieser Stelle soll beispielhaft eine Auswahl derjenigen Indikatoren mit besonderem Bezug zu sozialer bzw. gesellschaftlicher sowie ökologischer Leistung genannt werden⁴³:

- Allgemeine Indikatoren und Innovations- und Produktmanagement:
 - intern entwickelte Leitbilder, die für ökonomische und gesellschaftliche/soziale Leistung der Organisation von Bedeutung sind,
 - Verbesserung der Energieeffizienz der eigenen Produkte im Vergleich zum Vorjahr,
 - Gesamtinvestitionen in Forschung für ESG-relevante⁴⁴ Bereiche des Geschäftsmodells, z.B. ökologisches Design, ökoeffiziente Produktionsprozesse, Verringerung des Einflusses auf Biodiversität, Verbesserung der Gesundheits- und Sicherheitsbedingungen für Mitarbeiter und Partner der Lieferkette, Entwicklung von ESG-Chancen der Produkte u.a. in Geldeinheiten bewertet, z.B. als Prozent des Umsatzes,
 - Prozentsatz von Produkten und Dienstleistungen für Erhöhung der Ökoeffizienz beim Kunden, Entwicklung und Einsatz von clean technologies, Erhöhung der Energieeffizienz, Erhöhung der ESG-Relevanz der Produkte, Finanzierung der ESG-relevanten Produkte und Dienstleistungen;
- Umwelt:
 - direkter Energieverbrauch, aufgeschlüsselt nach Primärenergiequellen,
 - gesamte direkte und indirekte Treibhausgasemissionen nach Gewicht;

- Mitarbeiter und Gesellschaft:
 - durchschnittliche jährliche Stundenzahl pro Mitarbeiter und Mitarbeiterkategorie, die der Mitarbeiter aus- oder weitergebildet wurde,
 - Zusammensetzung der leitenden Organe und Aufteilung der Mitarbeiter nach Kategorie hinsichtlich Geschlecht, Altersgruppe, Zugehörigkeit zu einer Minderheit und anderen Indikatoren der Vielfalt,
 - Prozentsatz wesentlicher Zulieferer und Auftragnehmer, die unter Menschenrechtsaspekten geprüft wurden, und ergriffene Maßnahmen.

3.3.5. Möglichkeiten zur Umsetzung der GRI-Anforderungen im Lagebericht

Den wesentlichen Themenbereichen des internationalen GRI-Standards (aktuell in der Fassung G 4) für eine (reine) Nachhaltigkeitsberichterstattung folgend, könnte der Lagebericht nach jetzigem Gesetzesstand um nachhaltigkeitsbezogene Informationen freiwillig ergänzt werden, um auf diesem Wege zu einem integrierten Lagebericht zu gelangen. Übersicht 1⁴⁵ zeigt den auf diese Weise erzielbaren Abdeckungsgrad.

3.4. Schlussfolgerungen für eine integrierte Berichterstattung

Die Berichterstattung im Lagebericht bezieht sich einschließlich ihres Zusammenhangs mit Aspekten der Nachhaltigkeit auf folgende Themenbereiche:

- Grundlagen, Geschäftsverlauf und Lage,
- Risiko- und Chancenbericht,
- Prognosebericht,
- Forschungs- und Entwicklungsbericht,
- Vergütungsbericht,
- IKS- und Risikomanagementbericht,
- Erklärung zur Unternehmensführung.

40 Vgl. dazu im Allgemeinen sowie zur Bedeutung externer Prüfungsleistungen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung Mulder, WPg 14/2013, S. I.

41 Vgl. Lackmann, a.a.O. (Fn. 22) S. 32.

42 Vgl. IDW Eingabe zum Vorschlag einer EU-Richtlinie zur Fortentwicklung der (Konzern-) Lageberichterstattung, FN-IDW 2013, S. 301 ff.

43 Vgl. dazu Repnik, WPg 23/2011, S. I.

44 ESG steht für Environmental, Social and Governance.

45 Eigene Darstellung in Anlehnung an Quick/Knoczinski, ZfB 2006, S. 615 ff., vor allem S. 620. Zum Zeitpunkt der Veröffentlichung dieser Studie basierten die Erhebungen noch auf dem Vorgängerstandard G 3.1 der GRI.

Einführung/ Allgemeines	Ökonomische Themen	Soziale Themen	Ökologische Themen
Leitbild/ Unternehmenspolitik**	Kunden*	Arbeitsplätze*	Input ökologisch**
Unternehmensprofil*	Staat*	Gesundheit/ Sicherheit*	Output ökologisch**
Stakeholder- Orientierung**	Gemeinde/ Region*	Integration**	Sonstige ökologische Aspekte**
Risiko- und Ökonomie- management*	Eigenkapital*	Dritte Welt**	
Ökologisches und so- ziales Management*	Fremdkapital*	Arbeitnehmer- interessen*	
	Mitarbeiter*	Externe soziale Leistungen**	
	Lieferanten**		
	Sonstige ökonomische Aspekte**		

Legende:
 * Pflichtangabe im Lagebericht oder im Rahmen einer Pflichtangabe ergänzend zu erläutern
 ** Freiwillige Angabe im Lagebericht

Übersicht 1: Anforderungsprofil nach GRI G 3.1 im Verhältnis zu vorgegebenen und ergänzbaren Lageberichtsbestandteilen

Wird die Berichterstattung vermehrt anhand von Leistungsindikatoren vorgenommen, verbessert dies die Aussagekraft von Nachhaltigkeitsinformationen im Sinne von Wesentlichkeit und Adressatenrelevanz. Um mittelständische Unternehmen mit einem Leitfaden zu einer integrierten nachhaltigkeitsorientierten Berichterstattung zu unterstützen, erscheint es sinnvoll, aus dem breiten Spektrum nichtfinanzieller Leistungsindikatoren einen Katalog elementarer Indikatoren zu entwickeln. Hierauf wird im folgenden Kapitel einzugehen sein.

4. Entwicklung elementarer nicht-finanzieller Leistungsindikatoren

4.1. Mittelständische Betätigung, aufgeschlüsselt nach Branchen

Um die Qualität von Nachhaltigkeitsinformationen im Lagebericht durch Beschränkung auf Inhalte mit wesentlichem Einfluss auf die Geschäftsentwicklung zu verbessern, wurden von Hesse sog. Sustainable Development Key Performance Indicators (SD-KPI) entwickelt.⁴⁶ Hierzu wurden im Auftrag des Bundesumweltministeriums und einer großen Wirtschaftsprüfungs-

gesellschaft Investoren und Analysten als Hauptadressaten der SD-KPI in den Lageberichten von DAX-30-Unternehmen⁴⁷ nach den aus ihrer Sicht wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren für eine nachhaltige Geschäftsentwicklung befragt, und zwar für zehn Branchengruppierungen des DAX 30 bzw. für die 68 Branchen des Global Industry Classification Standard.⁴⁸ Die jeweils drei in jeder Branche am häufigsten genannten und insoweit bedeutendsten Herausforderungen einer nachhaltigen Entwicklung wurden als Schlüsselindikatoren (KPI) der jeweiligen Branche definiert.⁴⁹ Die Ergebnisse der Studie sind ein wichtiger Schritt auf dem Weg zur Konkretisierung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren und somit zu einer am Maßstab der Effizienz bemessenen besseren Qualität von Nachhaltigkeitsinformationen im Lagebericht.⁵⁰

47 Untersuchungszeitraum waren die Monate von August bis Oktober 2006 (bzw. 2009).

48 Vgl. Hesse, SD-KPI Standard 2010–2014, Münster 2010, S. 12 f.

49 Vgl. BMU, Was Investoren wollen, Berlin 2009, S. 7; vgl. Hesse, a.a.O. (Fn. 48), S. 13. Die Ergebnisse der Studie können unter www.sd-m.de (Stand: 28.10.2013) abgerufen werden.

50 Vgl. Deloitte, Nachhaltig mehr Wert, Essen 2007, S. 5.

Die Hauptadressaten nichtfinanzieller Leistungsindikatoren in der nachhaltigkeitsbezogenen Berichterstattung mittelständischer Unternehmen sind nicht in erster Linie Investoren und Analysten. Auch wenn die Brancheneinteilung des SD-KPI-Standards in Bezug auf mittelständische Unternehmen zu detailliert zu sein scheint, eignet sie sich doch als Orientierungshilfe bei der Frage, über welche Themen mit Nachhaltigkeitsbezug im Lagebericht unter Beachtung von Wesentlichkeit und Adressatenrelevanz informiert werden sollten.

Die Branchendifferenzierung im SD-KPI-Standard ergibt sich daraus, dass unterschiedliche Branchen auch unterschiedliche Kernherausforderungen einer nachhaltigen Entwicklung aufweisen.⁵¹ Eine Untergliederung in 68 Branchen erscheint für die in diesem Beitrag verfolgten Untersuchungszwecke aber zu weitgehend; zielführender ist eine Zusammenfassung zu deutlich weniger Sektoren.

Eine gängige Aufteilung von Wirtschaftsbereichen sieht wie folgt aus:

- Handel, Instandhaltung und Reparatur von Kraftfahrzeugen,
- Erbringung von freiberuflichen und technischen Dienstleistungen,
- Baugewerbe,
- Gastgewerbe,
- Verarbeitendes Gewerbe,
- Grundstücks- und Wohnungswesen,
- Erbringung von sonstigen wirtschaftlichen Dienstleistungen,
- Verkehr und Lagerei,
- Information und Kommunikation,
- Wasserversorgung, Abwasser- und Abfallentsorgung und Beseitigung von Umweltverschmutzungen,
- Bergbau und Gewinnung von Steinen und Erde,
- Energieversorgung.⁵²

Diese Bereiche können zu drei wesentlichen Sektoren der Betätigung mittelständischer Unternehmen zusammengefasst werden. Auf dieser Grundlage werden im Folgenden Handlungsempfehlungen für eine effiziente und integrierte Nachhaltigkeitsberichterstattung abgeleitet.

51 Vgl. BMU, a.a.O. (Fn. 36), S. 7.

52 Vgl. Söllner, Ausgewählte Ergebnisse für kleine und mittlere Unternehmen in Deutschland 2009, Wiesbaden 2011.

46 Vgl. BMU, a.a.O. (Fn. 36), S. 6.

4.2. Sektoren mittelständischer Betätigung

4.2.1. Herleitung

Die Erbringung von freiberuflichen und technischen Dienstleistungen sowie die Erbringung sonstiger wirtschaftlicher Dienstleistungen, des Gastgewerbes, des Grundstücks- und Wohnungswesens, von Verkehr und Lagerei, der Information und Kommunikation, der Wasserversorgung, Abwasser- und Abfallentsorgung und die Beseitigung von Umweltverschmutzungen sowie die Energieversorgung können unter dem Begriff *Dienstleistungssektor* zusammengefasst werden.

Das Baugewerbe kann gemeinsam mit dem verarbeitenden Gewerbe und dem Bergbau sowie der Gewinnung von Steinen und Erden unter dem Begriff *Produktionssektor* zusammengefasst werden.

Der *Handel* bildet einen eigenständigen Sektor.

Diesen drei Sektoren – Handel, Dienstleistung und Produktion – werden im Folgenden die branchenübergreifenden, also sektorbezogenen SD-KPI nach *Hesse* aus Investoren- und Analystensicht zugeordnet. Dabei wird zwischen

- ökonomischen,
- sozialen und
- ökologischen

Zielen und Werten unterschieden (sog. triadischer Nachhaltigkeitsbegriff).⁵³

Sinnvoll erscheint es stattdessen, das Augenmerk auf wenige standardisierte Leistungsindikatoren zu richten, die für mittelständische Unternehmen grundsätzlich von besonderer Bedeutung sein können. Solche Mindestanforderungen können mittelständische Unternehmen nach und nach an eine integrierte Nachhaltigkeitsberichterstattung heranführen.

4.2.2. Handel

Unter die ökonomische Nachhaltigkeit fallen auf Unternehmensebene z. B. die strategische Leitung des Unternehmens, die Qualitätssicherung, das Risiko- und Reputationsmanagement, die Einhaltung des Deutschen Corporate

Governance Kodex und das Humankapital.⁵⁴

Im Sektor Handel geht es um den Austausch bereits produzierter Güter. Somit ist im Hinblick auf die ökonomische Nachhaltigkeit vor allem die Qualität der Handelsware von großer Bedeutung. Im Rahmen der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren sollte dementsprechend über sämtliche Maßnahmen berichtet werden, die sicherstellen, dass bestimmte Qualitätsanforderungen erfüllt werden. Dazu zählen vor allem Qualitätssicherungssysteme und Qualitätsmanagementsysteme, die eine konstante Produktqualität sicherstellen und Prozesse und Verfahren prüfen und verbessern.

Unter sozialer Nachhaltigkeit versteht man den Erhalt des Humankapitals.⁵⁵ Auf Unternehmensebene – aber auch und vor allem auf der Ebene der Zulieferer-(kette) – fallen beispielhaft Fragen zum Arbeitsschutz und zur Gesundheit, zu Arbeitsbedingungen und Entlohnungssystemen in diese Dimension der Nachhaltigkeit.⁵⁶

Besonders die Fluktuationsrate der Mitarbeiter kann als Indikator dafür dienen, ob sich die Mitarbeiter mit dem Unternehmen identifizieren, Vertrauen in das Unternehmen haben, mit den Arbeitsbedingungen und Entlohnungssystemen einverstanden und generell mit ihrem Arbeitgeber zufrieden sind. Eine hohe Fluktuationsrate ist ein Indiz für eine geringe Mitarbeiterzufriedenheit, und vice versa. Daher sollte prozentual und/oder absolut die Zahl der Mitarbeiterintritte und -austritte im betrachteten Berichtszeitraum dargestellt werden.

Darüber hinausgehend sind die Themen Aus- und Fortbildung von wesentlicher Bedeutung. Durch die Bereitstellung von Ausbildungsplätzen signalisiert das Unternehmen – auch vor dem Hintergrund des demographischen Wandels – ein hohes Interesse daran, junge Menschen für das Unternehmen und sein Berufsausbildungsangebot zu begeistern und so die Weichen für eine nachhaltige mitarbeiterbezogene Entwicklung zu stellen. Investitionen in die Fortbildung von

Mitarbeitern zeigen, dass das Unternehmen an einem kontinuierlichen Lernen seiner Mitarbeiter interessiert ist. Dementsprechend sollte auf Fragen der Ausbildung (z. B. Anzahl, Alter, Dauer, Übernahmemöglichkeiten) und der Fortbildung (z. B. Zeitstunden, Häufigkeit, Themen, Investitionsvolumen) eingegangen werden.

Die ökologische Nachhaltigkeit bezieht sich auf die Erhaltung der natürlichen Lebensgrundlagen.⁵⁷ In der ökologischen Dimension der Nachhaltigkeit kann auf Unternehmensebene beispielhaft Auskunft über die Strategien zur Verringerung des Material- und Ressourcenverbrauchs im Rahmen des vorgelagerten Produktionsprozesses sowie über die ökologischen Produkteigenschaften und die damit verbundenen Auswirkungen auf Mensch und Umwelt gegeben werden.⁵⁸

Auf ökologischer Ebene ist vor allem die globale Erderwärmung ein aktuelles Thema für Politik, Wirtschaft und Gesellschaft. Auch von Unternehmen wird erwartet, dass sie umfassend und langfristig ihren Beitrag zur Vermeidung bzw. Verlangsamung der Erderwärmung leisten. Um die Stakeholder darüber zu informieren, welche Emissionen die Unternehmenstätigkeiten auslösen, sollte auf die CO₂-Emissionen des Unternehmens ebenso eingegangen werden wie auf Luft-, Boden- oder Gewässerverschmutzung. Im Sektor Handel können Emissionen dabei hauptsächlich bei der Erbringung der Handelsleistungen und bei der Distribution entstehen.

Neben den Emissionswerten kann im Sektor Handel auch über die Art der Handelsware ein Statement zur nachhaltigen Entwicklung abgegeben werden. Insofern sollte über Produkte des Handelsbestands berichtet werden, die umweltgerecht entwickelt worden sind. Hierunter fallen Waren, die unter optimalem Ressourceneinsatz und energieeffizient hergestellt worden sind (Produkte mit sog. „Design for Environment“), ebenso wie Waren mit Fairtrade-Kennzeichen.

Ergänzend sollte über die sozialen und ökologischen Bedingungen der Produktion, also auf den Vorstufen der gehandelten Güter, berichtet werden.

54 Vgl. *Lackmann*, a.a.O. (Fn. 22), S. 9.

55 Vgl. *Blank*, Sustainable Development, München 2001, S. 376.

56 Vgl. *Lackmann*, a.a.O. (Fn. 22), S. 9.

57 Vgl. *Blank*, a.a.O. (Fn. 54), S. 375.

58 Vgl. *Lackmann*, a.a.O. (Fn. 22), S. 9.

53 Vgl. *Querschnittsgruppe Arbeit und Ökologie*, WZB-Mitteilungen 2000, S. 24.

Branche	Ökonomie	Soziales	Ökologie
Handel	Qualität	Mitarbeiterfluktuation Aus- und Fortbildung	CO ₂ -Emission Produkte mit Fairtrade- oder Design-for- Environment-Kennzeichen
Dienstleistung	Qualität Kundenzufriedenheit Ethikvorgaben	Mitarbeiterfluktuation Aus- und Fortbildung	CO ₂ -Emission Grüner Beschaffungsanteil
Produktion	Qualität Innovationsgrad	Mitarbeiterfluktuation Aus- und Fortbildung Unfallrate	CO ₂ -Emission Grüner Beschaffungsanteil Recyclingquote

Übersicht 2: Elementare nichtfinanzielle Leistungsindikatoren für die nachhaltigkeitsbezogene Berichterstattung mittelständischer Unternehmen

4.2.3. Dienstleistungen

Im Dienstleistungssektor geht es nicht um den Austausch von materiellen Gütern, sondern um die Erbringung von Leistungen. Somit ist im Bereich der ökonomischen Nachhaltigkeit vor allem die Zufriedenheit der Kunden mit den erbrachten Leistungen von großer Bedeutung. Als Indikatoren bieten sich hier beispielsweise die Zahl langfristiger Kundenbeziehungen oder die Zahl der in der Berichtsperiode gewonnenen Neukunden an.

Da vor allem im Dienstleistungssektor ein intensiver Kundenkontakt von hoher Bedeutung ist, liegt es nahe, auch über die Einhaltung der unternehmensrelevanten Ethikstandards zu berichten. Darüber hinaus kann – wie im Sektor Handel – auf Qualitätssicherungssysteme und Qualitätsmanagementsysteme eingegangen werden. Diese beziehen sich dann jedoch nicht auf die Produktqualität, sondern auf die Qualität der erbrachten Dienstleistungen sowie der zugrundeliegenden Prozesse und Verfahren.

Die Zufriedenheitsrate der Mitarbeiter sollte – ebenso wie im Sektor Handel – über das Aufzeigen der Fluktuationsrate dargestellt werden. Auch im Dienstleistungssektor signalisiert die Bereitstellung von Ausbildungsplätzen die Bereitschaft zur Übernahme gesellschaftlicher Verantwortung, und das Fortbildungsangebot ist ein weiterer nichtfinanzieller Leistungsindikator für das Interesse des Unternehmens an einer kontinuierlichen mitarbeiterbezogenen Weiterentwicklung.

Im Bereich der ökologischen Nachhaltigkeit kann neben der Höhe der CO₂-Emissionen auf die Art der Erbringung der Dienstleistungen eingegangen werden. Hierbei kann es sich etwa um Energiesparmaßnahmen (z. B.

energieeffiziente Computer oder Beleuchtungssysteme) oder um schadstoffarme Dienstwege der Mitarbeiter (z. B. durch Nutzung des öffentlichen Personennahverkehrs) handeln. Die Berichterstattung über einen „Grünen Beschaffungsanteil“ (beispielsweise durch Nutzung umweltfreundlichen Papiers) wäre eine weitere wesentliche Maßnahme im Unternehmen, über die im Rahmen der ökologischen Nachhaltigkeit berichtet werden sollte.

4.2.4. Produktion

Für den Produktionssektor sollte im Rahmen der Berichterstattung über eine nachhaltige Entwicklung neben der Darstellung von Qualitätssicherungssystemen und Qualitätsmanagementsystemen auf den Innovationsgrad des Unternehmens eingegangen werden. Hierzu können technische oder organisatorische Neuerungen zählen, die den Produktionsprozess verbessern und effizienter gestalten.

Leistungsindikator für die soziale Nachhaltigkeit im Produktionssektor ist die Mitarbeiterfluktuationsrate; Gleiches gilt für Maßnahmen der Aus- und Fortbildung. Hinzutreten könnte eine Berichterstattung über Unfallraten oder vorbeugende Sicherheitsmaßnahmen innerhalb des Berichtszeitraums.

Unternehmen im Produktionssektor sollten im Rahmen der ökologisch ausgerichteten Nachhaltigkeitsberichterstattung auf die Art der Herstellung und den Umfang der CO₂-Emissionen sowie auf die im Herstellungsprozess entstehenden weiteren Emissionen eingehen. Hierzu zählen vor allem Abfälle sowie Luft-, Boden- und Wasserverschmutzung. Darüber hinaus sollte eine Nachhaltigkeitsberichterstattung über ökologische Aspekte auf die Lieferkette und somit auf alle vor- und

nachgelagerten Produktionsstufen ausgedehnt werden („Grüner Beschaffungsanteil“). Ein weiterer wesentlicher Leistungsindikator ist hier die Recyclingquote, also der Anteil der Altmaterialien und -bauteile, die der Produktion wieder zugeführt werden.

4.3. Zusammenfassender Überblick

Übersicht 2 zeigt zusammenfassend für die drei betrachteten Sektoren, in denen Unternehmen des Mittelstandes überwiegend tätig sind (Handel, Dienstleistung und Produktion), den Katalog empfohlener elementarer nichtfinanzieller Leistungsindikatoren für eine nachhaltigkeitsorientierte Berichterstattung.

Sektorenübergreifend und insoweit ergänzend empfiehlt es sich, einleitend über das unternehmensintern entwickelte Leitbild einer Nachhaltigkeitsstrategie zu berichten.

5. Besonderheiten und Grenzen der Prüfung elementarer nicht-finanzieller Leistungsindikatoren

Der Abschlussprüfer hat nach § 317 Abs. 2 HGB den Lagebericht bzw. Konzernlagebericht dahingehend zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss bzw. dem Konzernabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen im Einklang steht („Einklangprüfung“) und ob der (Konzern-) Lagebericht insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Unternehmens bzw. des Konzerns vermittelt („Lageprüfung“). Für die Prüfung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren gelten grundsätzlich die gleichen Anforderungen und dieselbe hinreichende Prüfungssicherheit wie für die Prüfung der finanziellen Leistungsindikatoren.

Unabhängig davon, ob für die nachhaltigkeitsbezogene Berichterstattung ein separater Nachhaltigkeitsbericht oder das Instrumentarium des Lageberichts genutzt wird, gilt, dass die Prüfung dieser Berichterstattung anhand von Leistungsindikatoren zwar einerseits durch die konnektive Darstellung und andererseits durch die Rechen- bzw. Messbarkeit erleichtert wird. Gleichzeitig impliziert aber die Integration nichtfinanzieller Leistungsindikatoren in die Berichterstattung eine quantitative und qualitative Erweiterung der zu prüfenden Daten.

Dabei setzt eine durch den Prüfungsprozess zu bestätigende Verlässlichkeit der Datengewinnungs- und -verarbeitungsprozesse neben den Aspekten der Vollständigkeit und Richtigkeit ein in angemessenem Umfang installiertes und funktionierendes Internes Kontrollsystem voraus, da nur so die Zuverlässigkeit der zu prüfenden Daten abschließend sichergestellt werden kann. Alternativ können lediglich ex post ermittelte Daten herangezogen werden, denen allerdings grundsätzlich eine geringere Sicherheit anhaftet.

Soweit für die Verlässlichkeit der Datenbereitstellung auf Informationen und Angaben aus unternehmensexternen Quellen entlang der Wertschöpfungskette zurückgegriffen werden muss, stoßen die unternehmensbezogenen Informations- bzw. Auskunftsrechte des Prüfers an ihre Grenzen. Er kann also lediglich anhand von Erklärungen des Unternehmens Plausibilitätsbeurteilungen vornehmen.

Das Erreichen hinreichender Prüfungssicherheit sowie etwaige Auswirkungen auf das Prüfungsergebnis sind vor dem Hintergrund der aufgezeigten Überlegungen im Einzelfall zu analysieren.⁵⁹ Auf Seiten des Prüfers ist zudem in Abhängigkeit von den spezifischen Gegebenheiten des Unternehmens zu erwägen, ob für die Prüfungsarbeiten die Einbeziehung von Spezialisten erforderlich ist.

6. Zusammenfassung

Die Kommunikation über Aspekte der Nachhaltigkeit wird auch für Unternehmen des Mittelstandes zunehmend relevant. Deshalb erscheint es sinnvoll,

⁵⁹ Vgl. zu diesen Überlegungen beispielhaft Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., BB 2013, S. 879 f., und Nolden/Richter, WPg 2012, S. 983 f.

für die nachhaltigkeitsorientierte Berichterstattung einen eigenen Nachhaltigkeitsbericht oder das bereits bestehende Berichterstattungsinstrumentarium des Lageberichts mit seinen vom Gesetzgeber auf Wesentlichkeit und Adressatenrelevanz ausgerichteten Anforderungen zu nutzen.

Um mittelständische Dienstleistungs-, Handels- oder Produktionsunternehmen bei der Integration wesentlicher Nachhaltigkeitsthemen in die Berichterstattung zu unterstützen, werden im vorliegenden Beitrag sektorenspezifische elementare nichtfinanzielle Leistungsindikatoren zu den Bereichen Ökonomie, Soziales und Ökologie herausgearbeitet. Überlegungen zu den Implikationen für die Prüfung solcher Informationen runden den Beitrag ab.