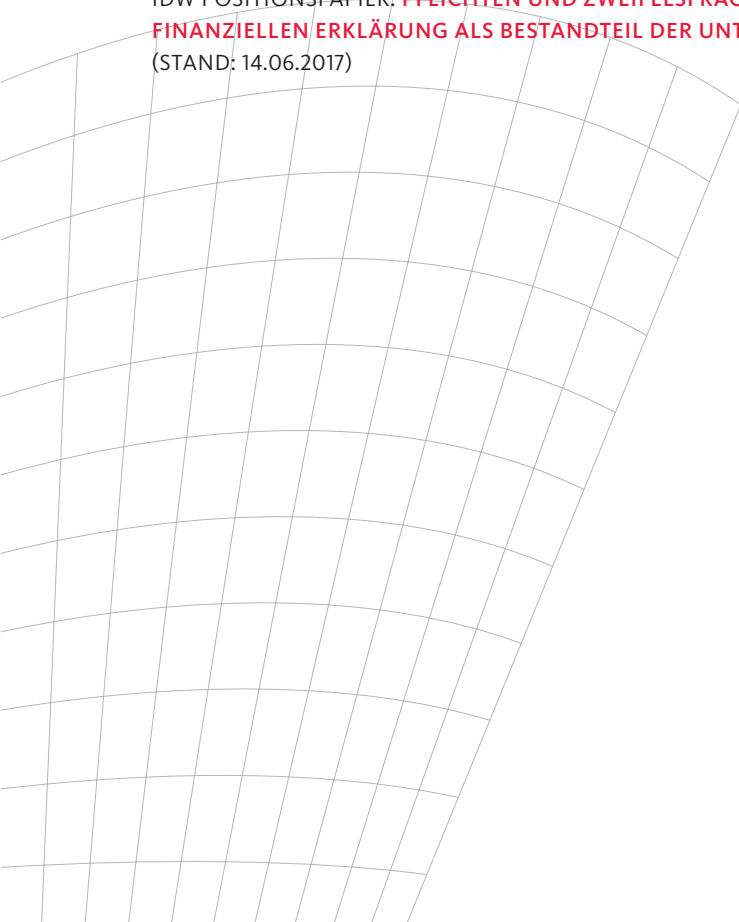




ZUKUNFT DER BERICHTERSTATTUNG » NACHHALTIGKEIT

IDW POSITIONSPAPIER: **PFLICHTEN UND ZWEIFELSRAGEN ZUR NICHT-FINANZIELLEN ERKLÄRUNG ALS BESTANDTEIL DER UNTERNEHMENSFÜHRUNG**
(STAND: 14.06.2017)



Dieses Positionspapier wurde von den Mitgliedern des Arbeitskreises „Nachhaltigkeitsberichterstattung“ erarbeitet.

Mitglieder des Arbeitskreises:

- WP StB CPA Dipl.-Kfm. Hendrik Fink
- WP StB Dipl.-Kffr. Simone Fischer
- WP StB Dipl.-Betriebsw. Ute Lerchenmüller
- Dipl.-Kauffr. Viola Möller, M.A.
- WP StB lic. oec. HSG Andreas Noodt
- WP StB Dipl.-Kffr. Nicole Richter
- WP Dipl.-Kfm. Christian Philipp Roos
- WP StB Dipl.-Ök. Patrick Schaefer
- WP StB Dipl.-Kfm. Ellen Simon-Heckroth
- WP StB Dr. Christoph Swart

Wir freuen uns über Ihre Anmerkungen. Bitte senden Sie diese direkt an Dr. Matthias Schmidt, Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Postfach 320580, 40420 Düsseldorf, oder an schmidt@idw.de.

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	4
1. Auswirkungen auf die Corporate Governance	6
1.1 Überblick	6
1.2 Pflichten der Unternehmensleitung	6
1.3 Pflichten des Aufsichtsrats	7
1.4 Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung durch einen Wirtschaftsprüfer	8
1.5 Adressaten der nichtfinanziellen Erklärung und Rahmenwerk	9
2. Nichtfinanzielle Erklärung: Umsetzung der EU-CSR-Richtlinie	11
2.1 Wer ist betroffen?	11
2.2 Berichtspflichten auf Konzernebene	11
2.3 Wie sind die Merkmale zu ermitteln?	12
2.4 Was ist zu berichten?	12
2.5 Welche Belange sind wesentlich?	14
2.6 Ist von einem geänderten Risikobegriff auszugehen?	15
2.7 Wann sind nichtfinanzielle Belange steuerungsrelevant?	18
2.8 Wieweit geht die Berichterstattung über die Lieferkette?	19
2.9 Welche Wege der Umsetzung bzw. Offenlegung gibt es?	20
2.10 Wieweit können nachteilige Angaben unterbleiben?	21
2.11. Befreiung von Tochterunternehmen	22
2.12. Haftungs-/Sanktionsmechanismus?	22

VORWORT

Durch Jahres- und Konzernabschlüsse wird die Unternehmensleistung transparent und kann zwischenbetrieblich sowie im Zeitablauf verglichen werden. Zentrale gesellschafts- und steuerrechtliche Vorgaben bauen auf dem Jahresabschluss auf, privatwirtschaftliche Vereinbarungen (z.B. zur Kapitalüberlassung oder Vorstandsvergütung) sind häufig an Kennzahlen aus dem Konzernabschluss geknüpft. Eine verlässliche und aussagekräftige Rechnungslegung ist damit ein wesentlicher Baustein der Corporate Governance.



Allerdings wird die herkömmliche Finanzberichterstattung immer häufiger mit den folgenden Kritikpunkten konfrontiert: Komplexität, Vergangenheitsorientierung und Information Overload sowie unzureichende Berücksichtigung von wesentlichen Erfolgstreibern, vor allem von Nachhaltigkeitsaspekten. Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer hat mit dem Core & More Konzept (www.accountancyeurope.eu/publications/future-corp-rep/; Update: www.accountancyeurope.eu/publications/pursuing-conversation-future-corporate-reporting/) über seine europäische Dachorganisation Accountancy Europe (vormals FEE) seine Vision für die Fortentwicklung der Unternehmensberichterstattung vorgelegt.

Dem Lagebericht kommt darin die wichtige Rolle zu, den Abschluss zu ergänzen und so ein vollständiges Bild der wirtschaftlichen Lage zu zeigen. Wir begrüßen die explizite Aufnahme von Nachhaltigkeitsaspekten in den Lagebericht als einen ersten Schritt zur notwendigen Fortentwicklung der Unternehmensberichterstattung. Die Übereinstimmung der Unternehmensausrichtung mit den berechtigten Stakeholder-Erwartungen sichert die langfristige Wettbewerbsfähigkeit und minimiert insbesondere Reputationsrisiken. Die Dekarbonisierung der Weltwirtschaft infolge internationaler Klimaabkommen stellt bislang erfolgreiche Geschäftsmodelle infrage, wie beispielsweise in der Energie- und Automobilwirtschaft zu beobachten ist: Mark Carney, Governor der Bank of England und Chairman des G20 Financial Stability Board, warnte vor diesem Hintergrund vor einer Carbon Bubble, wenn infolge einer zunehmenden Regulierung treibhausgasintensive Vermögenswerte außerplanmäßig abgeschrieben werden müssen. Allerdings bietet die nachhaltige Entwicklung auch erhebliche Chancen, wenn es gelingt, Geschäftsmodelle an die sich ändernden Rahmenbedingungen anzupassen. So ist Tesla an der Börse heute wert-

voller als die Konkurrenten Ford oder GM. Nachhaltigkeit betrifft die Zukunftsfähigkeit des Geschäftsmodells und ist im Kern Chancen- und Risikomanagement.

Nachhaltigkeitsthemen kommen zunehmend auch im Investment-Mainstream an: Das verdeutlicht nicht zuletzt die von der Deutschen Börse initiierte Frankfurter Erklärung zur Umsetzung einer gemeinsamen Nachhaltigkeitsinitiative am Finanzplatz Frankfurt, die von Global Playern wie Allianz, Commerzbank und Deutsche Bank unterzeichnet wurde, aber auch von aufstrebenden neuen Akteuren mit Nachhaltigkeitsfokus und dem Rat für nachhaltige Entwicklung – auch das IDW unterstützt diese Initiative.

Investoren werden die Angaben der künftig zu erstellenden nichtfinanziellen Erklärung nutzen, wenn diese glaubwürdig sind. Hierfür spielt die Konsistenz der Berichterstattung eine zentrale Rolle: Unternehmen unterstreichen die strategische Relevanz der Berichtsinhalte für die Unternehmensführung, wenn die Erklärung zeitgleich mit Abschluss und Lagebericht vorgelegt wird. Eine inhaltliche Prüfung auf dem Niveau der gesetzlichen Abschlussprüfung verdeutlicht eine gleichwertige Datenqualität und Verlässlichkeit wie dies bei Finanzdaten der Fall ist. Schließlich empfehlen wir, auf Konsistenz mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu achten: So sollten die Berichtsinhalte von nichtfinanzieller Erklärung und einem Nachhaltigkeitsbericht, z.B. nach den GRI-Normen, nicht deutlich voneinander abweichen.

Es ist richtig, jedoch nicht ausreichend, wenn Nachhaltigkeitsaspekte zunehmend Eingang in die Unternehmensberichterstattung finden: Diese Themen müssen sich auch in den weiteren Corporate Governance Elementen niederschlagen. Daher werden zu Beginn dieses IDW Positionspapiers die unmittelbaren Auswirkungen der Verpflichtung zur Abgabe einer nichtfinanziellen Erklärung für Unternehmensleitung, Aufsichtsräte, Wirtschaftsprüfer und Berichtsadressaten dargestellt. In der Folge werden wichtige Zweifelsfragen zur Aufstellung der nichtfinanziellen Erklärung erörtert.

Unser Positionspapier richtet sich insbesondere an Unternehmen: Solche, die zur Aufstellung einer nichtfinanziellen Erklärung verpflichtet sind, ebenso wie solche, die das neue Berichtsinstrument im Rahmen ihrer Unternehmenskommunikation freiwillig nutzen wollen. Transparenz über Nachhaltigkeitsaspekte kann zudem ein Wettbewerbsvorteil für Zulieferer berichtspflichtiger Unternehmen sein.

Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann
Sprecher des Vorstands

1. AUSWIRKUNGEN AUF DIE CORPORATE GOVERNANCE

1.1 ÜBERBLICK

Der Gesetzgeber hat mit dem CSR-Richtlinie Umsetzungsgesetz bestimmte große Unternehmen verpflichtet, ihre (Konzern-)Lageberichte künftig um eine nichtfinanzielle Erklärung zu erweitern. Der Umfang der Berichterstattung wird durch die Beschränkung auf wesentliche, auch mit Geschäftsverlauf und Lage verbundene Aspekte sinnvoll beschränkt. Die Befassung mit solchen wesentlichen Themen dürfte für Vorstände und Aufsichtsräte nicht vollkommen neu sein. Durch die vom Gesetzgeber vorgesehene verpflichtende Befassung des Aufsichtsrats mit der nichtfinanziellen Erklärung erwarten wir jedoch eine im Vergleich mit der bisher praktizierten Nachhaltigkeitsberichterstattung deutlicher auf das Geschäftsmodell und damit verbundene Chancen und Risiken fokussierte Berichterstattung. Dies wäre auch aus Adressatensicht zu begrüßen.

1.2 PFLICHTEN DER UNTERNEHMENSLEITUNG

Für die Erfüllung der gesetzlichen Rechnungslegungspflichten ist die Unternehmensleitung verantwortlich. Diese umfassen künftig auch die Aufstellung der nichtfinanziellen Erklärung in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Vorgaben¹, sodass die nichtfinanzielle Erklärung diejenigen Angaben enthält, die für das Verständnis von Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis, Lage sowie der Auswirkungen der Tätigkeit des Unternehmens auf Umwelt und Gesellschaft erforderlich sind. Dazu gehört auch die Einrichtung der erforderlichen internen Kontrollen, damit die nichtfinanzielle Erklärung frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Angaben ist.

Nach DRS 20 hat der Lagebericht alle wesentlichen Informationen zu enthalten. Die Angaben müssen verlässlich und ausgewogen sowie klar und übersichtlich sein. Diese Grundsätze gelten künftig auch für die nichtfinanzielle Erklärung, die Berichtsgegenstände enthalten wird, die in der traditionellen Finanzberichterstattung bislang eine eher untergeordnete Rolle spielten. Betroffene Unternehmen sind darauf häufig noch nicht entsprechend vorbereitet:

¹ In diesem Positionspapier wird lediglich auf die Anforderungen aus den §§ 289b bis 289e HGB n.F. eingegangen. Die Ausführungen gelten aufgrund der Verweise auch für die nichtfinanzielle Konzernklärung (§§ 315b f. HGB n.F.), für Kreditinstitute (§§ 340a, 340i und 340n HGB n.F.) und für Versicherungsunternehmen (§§ 341a, 341j und 341n HGB n.F.).

-
- Berichtssysteme und interne Kontrollen unterscheiden sich von den Finanzberichterstattungssystemen insbesondere hinsichtlich Prozessgeschwindigkeit, Qualität, Vollständigkeit und Genauigkeit; die entsprechend generierten Daten sind daher fehleranfälliger.
 - Ferner wird das Risiko beabsichtigter falscher Angaben häufig unterschätzt, wenn die variable Vergütung auch durch nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, wie die Zahl der Arbeitsunfälle oder den Energieverbrauch, beeinflusst wird. Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung schreiben in der Regel keine Methode für die Erhebung von nichtfinanziellen Informationen vor. Die zuständigen Mitarbeiter sind ggf. nicht gleichermaßen mit Datenerhebung und Dokumentation vertraut wie im Rechnungswesen. Die Daten sind daher auch anfälliger für unbeabsichtigte Fehler.
 - Nichtfinanziellen Daten liegen oft Annahmen und Schätzungen bzw. Durchschnittswerte zugrunde: In diesem Fall sind glaubwürdige Quellen mit belastbarer Datenqualität heranzuziehen. Die Berichterstattung sollte Auskunft geben über bedeutsame Ermessensspielräume und wie mit diesen umgegangen wurde.
 - Für die Berichtsinhalte müssen ausreichende Nachweise und Belege vorgehalten werden.

Der Lagebericht soll auch das Zustandekommen des Unternehmensergebnisses erläutern und Rückschlüsse auf die künftige Entwicklung erlauben. Durch die nichtfinanzielle Erklärung kann deutlich werden, inwiefern neben der finanziellen Wertschöpfung andere Werte (z.B. ökologische oder gesellschaftliche Werte) vermehrt oder reduziert wurden. Gerade die nichtfinanzielle Erklärung kann dazu genutzt werden, die Zukunftsfähigkeit des Geschäftsmodells zu vermitteln und den Adressaten so Rückschlüsse auf die künftige Entwicklung zu ermöglichen.

Die Unternehmensleitung hat dem Aufsichtsrat den Lagebericht (einschließlich nichtfinanzieller Erklärung) bzw. den gesonderten nichtfinanziellen Bericht nach Aufstellung weiterzuleiten.

1.3 PFLICHTEN DES AUFSICHTSRATS

Der Aufsichtsrat ist verpflichtet, die nichtfinanzielle Erklärung mit derselben Intensität zu prüfen wie den Abschluss und den Lagebericht. Im Gesetzgebungsverfahren sind die Prüfpflichten der Aufsichtsräte intensiv diskutiert worden: Der Gesetzgeber hat sich bewusst für die gleichrangige Aufnahme der nichtfinanziellen Erklärung in § 171 Abs. 1 AktG n.F. und damit gegen eine bloße Kenntnisnahme des Aufsichtsrats oder Befassung des Prüfungsausschusses entschieden.

Diese Prüfungspflicht ist im deutschen Unternehmensrecht von zentraler Bedeutung: Abschluss, Lagebericht und nichtfinanzielle Erklärung sollen nach dem Willen des Gesetzgebers als wichtige Informationsquellen für Aktionäre, Arbeitnehmer und die interessierte Öffentlichkeit über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens sowie zur Ermittlung des Bilanzgewinns oder -verlusts besonders vertrauenswürdig sein. Die Prüfung durch den Aufsichtsrat darf nicht vollständig auf den Prüfungsausschuss übertragen werden – auch dies verdeutlicht die hohe Bedeutung der Norm. Zwar kann eine vorbereitende Prüfung durch den Prüfungsausschuss erfolgen, der Gesamtaufsichtsrat darf dessen Ergebnis aber nicht ungeprüft übernehmen. Es ist ferner nicht ausreichend, sich lediglich auf den Bericht des Prüfungsausschusses zu stützen.

Die Prüfung durch den Aufsichtsrat umfasst neben der Ordnungsmäßigkeit der Berichterstattung auch deren Zweckmäßigkeit. Die nichtfinanzielle Erklärung ist ordnungsmäßig aufgestellt, wenn die einschlägigen Anforderungen des HGB eingehalten wurden. Die berichteten Inhalte sind zweckmäßig, wenn sie den Unternehmenszielen entsprechen.

Anders als Abschluss und Lagebericht besteht für die nichtfinanzielle Erklärung keine gesetzliche inhaltliche Prüfungspflicht durch den Abschlussprüfer. Dem Aufsichtsrat fehlt damit für seine Prüfung eine wichtige Grundlage. Er kann eine inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung mit einem Wirtschaftsprüfer vereinbaren. Der Aufsichtsrat ist dabei hinsichtlich Prüfungsumfang und zu erzielender Prüfungssicherheit grundsätzlich frei. Eine Prüfung, die die gleiche Prüfungssicherheit wie die gesetzliche Abschlussprüfung verkörpert, ist eine Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung mit hinreichender Sicherheit („reasonable assurance“).

1.4 PRÜFUNG DER NICHTFINANZIELLEN ERKLÄRUNG DURCH EINEN WIRTSCHAFTSPRÜFER

Obwohl der Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung nicht vom Abschlussprüfer zu prüfen ist, hat er die Abgabe („Vorlage“) der Erklärung zu prüfen. Dies führt insbesondere im Fall der gesonderten Berichterstattung bis zu vier Monate nach dem Abschlussstichtag (vgl. Abschn. 2.9) zu neuartigen Problemen, denn der Abschlussprüfer kann nicht das Vorhandensein einer Erklärung bestätigen, bevor diese vorgelegt wurde. Für den Fall, dass die Hauptversammlung vor Veröffentlichung der nichtfinanziellen Erklärung stattfindet, liegt gleichwohl ein wirksamer Bestätigungsvermerk vor, auf dem aufbauend rechtskräftige Beschlüsse gefasst werden können.

Für die inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung ist der Abschlussprüfer prädestiniert, da er bereits über weitreichende Kenntnisse des Unternehmens und

über dessen Prozesse verfügt. Wirtschaftsprüfer haben umfangreiche Kenntnisse auch auf dem Gebiet der nichtfinanziellen Berichterstattung, Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Prüfung. Sie unterliegen den berufsständischen Regelungen, zu denen auch besonders hohe Anforderungen an die Qualität und Unabhängigkeit gehören.

Die Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer trägt zur Verbesserung von Prozessen und Systemen sowie der Verlässlichkeit der Berichterstattung bei. Hierdurch vermindert die Prüfung Informationsasymmetrien. Die Prüfung betrifft die Ordnungsmäßigkeit der nichtfinanziellen Berichterstattung, d.h. die Übereinstimmung der Angaben mit den gesetzlichen Anforderungen. Sie ist kein Urteil über die Qualität der nichtfinanziellen Leistung des Unternehmens.

Prüfungsumfang und Prüfungsintensität können bei freiwilligen Prüfungen zwischen Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer frei vereinbart werden. Es kann die Prüfung der gesamten nichtfinanziellen Erklärung beauftragt werden oder eine nur ausschnittsweise Prüfung. Wirtschaftsprüfer können inhaltliche Prüfungen der nichtfinanziellen Erklärung mit hinreichender oder begrenzter Sicherheit erbringen. Bei hinreichender Sicherheit wird ein positiv formuliertes Prüfungsurteil gefällt. Es sind deutlich umfangreichere Prüfungshandlungen erforderlich als bei Prüfungen mit begrenzter Sicherheit; dadurch wird aber auch eine deutlich höhere Sicherheit für (interne und externe) Adressaten der Prüfung erzielt. Die Prüfung mit begrenzter Sicherheit mündet in einem negativ formulierten Prüfungsurteil. Prüfungsaufträge dürfen nur mit begrenzter Sicherheit durchgeführt werden, wenn auch eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit möglich wäre.

Prüfungsumfang und Prüfungsintensität sowie die Unabhängigkeit und Maßnahmen zur Qualitätssicherung des Prüfers ergeben sich aus dem Prüfungsvermerk. Dieser ist für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2018 beginnen, zwingend offenzulegen.

1.5 ADRESSATEN DER NICHTFINANZIELLEN ERKLÄRUNG UND RAHMENWERK

Adressat des Lageberichts ist, wer ein (berechtigtes) Interesse an der Lage des Unternehmens hat. Dazu zählen u.a. Investoren (Eigen- und Fremdkapitalgeber), Arbeitnehmer, Kunden und Lieferanten.

Der Lagebericht soll auch das Zustandekommen des Unternehmensergebnisses erläutern und Rückschlüsse auf die künftige Entwicklung liefern. Durch die nichtfinanzielle Erklärung kann deutlich werden, inwiefern andere Werttreiber Einfluss auf das finanzielle Ergebnis haben.

Auch wenn der Gesetzgeber darauf verzichtet hat, ein bestimmtes Rahmenwerk für die Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung vorzugeben, wird die Nutzung zumindest eines etablierten Rahmenwerks (§ 289d HGB n.F.) empfohlen. Wird kein Rahmenwerk genutzt, ist dies anzugeben und zu erläutern („apply-or-explain“).

Einige der internationalen und nationalen Rahmenwerke sehen für die Bestimmung der zu berichtenden Inhaltselemente eine Einbeziehung wichtiger Adressatengruppen in den Prozess der sogenannten „Wesentlichkeitsanalyse“ vor. Es ist daher davon auszugehen, dass sich Adressaten zukünftig stärker mit den Inhalten der nichtfinanziellen Erklärung auseinandersetzen und einen Dialog mit den Unternehmen anstreben werden. Dieser Dialog über die Erwartungshaltung von Adressaten zum Verhalten des Unternehmens bezüglich wichtiger Aspekte ist eines der bedeutendsten Elemente der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Wir gehen davon aus, dass sich mittel- bis langfristig die Inhalte der nichtfinanziellen Erklärung als ein Ergebnis aus dem regelmäßigen Dialog des Unternehmens mit den wichtigsten Adressaten ergeben werden.

2. NICHTFINANZIELLE ERKLÄRUNG: UMSETZUNG DER EU-CSR-RICHTLINIE

2.1 WER IST BETROFFEN?

Große kapitalmarktorientierte Unternehmen, große Kreditinstitute und große Versicherungsunternehmen mit mehr als 500 Arbeitnehmern müssen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen, eine nichtfinanzielle Erklärung veröffentlichen, die Bestandteil des Lageberichts ist.

Unternehmen sind gemäß § 267 Abs. 3 HGB groß, wenn an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen zwei der folgenden Kriterien überschritten werden:

- Bilanzsumme von mehr als 20.000.000 Euro,
- Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag von mehr als 40.000.000 Euro,
- im Jahresdurchschnitt mehr als 250 Arbeitnehmer.

Zusätzlich muss das Unternehmen für Zwecke der nichtfinanziellen Erklärung im Jahresdurchschnitt an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen mehr als 500 Arbeitnehmer (Arbeitnehmerzahl) beschäftigen. Die Kapitalmarktorientierung muss dagegen nicht an zwei aufeinander folgenden Stichtagen gegeben sein.

Die Fiktion, wonach kapitalmarktorientierte Unternehmen, Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen stets als „groß“ gelten bzw. die für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorgaben anzuwenden haben, gilt für Zwecke der nichtfinanziellen Erklärung nicht.

2.2 BERICHTSPFLICHTEN AUF KONZERNEBENE

Kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen (bzw. Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen als Mutterunternehmen) haben eine nichtfinanzielle Konzernklärung aufzustellen, sofern sie nicht aufgrund der größenabhängigen Erleichterungen aus § 293 Abs. 1 HGB von der Pflicht zur Konzernrechnungslegung befreit sind.

Betroffen sind Konzerne mit mehr als 500 Arbeitnehmern. Für die Bestimmung der Arbeitnehmerzahl ist der gesamte Konzern (d.h. das Mutterunternehmen, im Wege der Vollkonsolidierung einbezogene Tochterunternehmen und anteilmäßig konsolidierte Gemeinschaftsunternehmen) zu betrachten, nicht nur das Mutterunternehmen. Die Berichtspflicht kann daher nicht etwa umgangen werden, indem Verträge

mit Arbeitnehmern von dem Mutterunternehmen auf ein Tochterunternehmen übertragen werden, mit dem Ziel der Unterschreitung der Arbeitnehmerzahl auf der Ebene des Mutterunternehmens.

Sofern das Mutterunternehmen verpflichtet ist, eine nichtfinanzielle Erklärung für die Gesellschaft sowie eine nichtfinanzielle Konzernklärung abzugeben, können im Falle der Zusammenfassung von Lagebericht und Konzernlagebericht auch die nichtfinanziellen Erklärungen zusammengefasst werden (§ 315b Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 298 Abs. 2 HGB). Im Fall eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts ist eine zusammengefasste Berichterstattung auch dann möglich, wenn die Lageberichte nicht zusammengefasst wurden. In beiden Fällen muss hervorgehen, welche Angaben sich auf den Konzern und welche Angaben sich auf das Mutterunternehmen beziehen.

2.3 WIE SIND DIE MERKMALE ZU ERMITTELN?

Die Merkmale zur Bestimmung einer möglichen Verpflichtung zur Abgabe einer nichtfinanziellen Erklärung (Bilanzsumme, Umsatzerlöse und durchschnittliche Arbeitnehmerzahl) sind den Abschlussbestandteilen Bilanz, GuV und Anhang zu entnehmen.

Arbeitnehmer erbringen weisungsgebunden eine Leistung gegen eine Vergütung. Zu erfassen sind inländische und ausländische Arbeitnehmer einschließlich Heimarbeitern, wegen Mutterschaft Beurlaubten und in einem Probearbeitsverhältnis befindlichen Arbeitnehmern. Auch eine zeitliche Befristung des Arbeitsverhältnisses ist unerheblich. Teilzeitbeschäftigte und Heimarbeiter sind voll zu berücksichtigen und nicht auf Vollarbeitskräfte umzurechnen.

Nicht als Arbeitnehmer zu berücksichtigen sind z.B. Leiharbeiter, Arbeitnehmer in Elternzeit, Auszubildende, Umschüler, Volontäre und Praktikanten. Auch Mitglieder der Leitungsorgane sind i.d.R. nicht als Arbeitnehmer i.S.v. § 267 HGB anzusehen.

Der Jahresdurchschnitt der Arbeitnehmerzahl ergibt sich als arithmetisches Mittel aus den jeweiligen Zahlen zum 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember des jeweiligen Geschäftsjahres.

2.4 WAS IST ZU BERICHTEN?

Zunächst ist das Geschäftsmodell „kurz“, d.h., „aussagekräftig“ zu beschreiben.

Mindestangaben betreffen weiterhin Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, die Achtung der Menschenrechte sowie die Bekämpfung von Korruption und Bestechung, wenn diese Angaben erforderlich sind für das Verständnis von Ge-

schäftsverlauf, Geschäftsergebnis, Lage des Unternehmens sowie für das Verständnis der Auswirkungen der Tätigkeiten. Sollte einer der gesetzlich geforderten Aspekte nicht wesentlich sein, ist dies vom Unternehmen anzugeben. Weitere Aspekte, z.B. Verbraucherbelange, sind zusätzlich aufzunehmen, sofern sie wesentlich sind. Darüber hinaus können freiwillig weitere Aspekte dargestellt werden, sofern sie aus spezifischen Adressatenanforderungen resultieren.

Zu diesen Aspekten sind Konzepte einschließlich der Due-Diligence-Prozesse, Ergebnisse der Konzepte, Risiken und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren zu beschreiben.

Eine Struktur wird durch die Reihenfolge der Anforderungen im Gesetz nicht vorgegeben. So können die Beschreibungen von Konzepten zusammengefasst werden oder die Beschreibung der Konzepte bereits vor dem Hintergrund der Risiken vorgenommen werden. Dies darf nur insoweit erfolgen, als dies den tatsächlichen Verhältnissen entspricht und Klarheit und Übersichtlichkeit nicht eingeschränkt werden.

Sofern ein Aspekt mehrere für das berichtende Unternehmen wesentliche Sachverhalte umfasst (z.B. im Rahmen des Aspekts Umweltbelange die Sachverhalte Energieverbrauch, Wasser und Abfall), die mit dem gleichen Managementansatz und -system gesteuert werden und für die damit ein gemeinsames Konzept besteht, ist es ausreichend, dieses zusammenfassend für die verschiedenen Sachverhalte zu beschreiben. Sollten aber die einzelnen Sachverhalte mit unterschiedlichen Ansätzen gesteuert werden und damit individuelle Konzepte bestehen bzw. die vorhandenen Konzepte nicht alle Sachverhalte abdecken, so ist eine Beschreibung der Konzepte auf Sachverhaltsebene sachgerecht. Analog erscheint es sachgerecht, auch die weiteren Pflichtangaben auf Ebene der relevanten Sachverhalte zu machen.

Hinsichtlich der Konzepte sind die angestrebten Ziele und die zu ihrer Erreichung geplanten oder ergriffenen Maßnahmen anzugeben. Wird zu einem der Themenbereiche kein Konzept (einschließlich der angewandten Due-Diligence-Prozesse) verfolgt, ist dies zu begründen (comply-or-explain Ansatz). Zur Darstellung der Due-Diligence-Prozesse sollten Angaben zu den angewandten Verfahren erfolgen, mit denen die Mitglieder der Unternehmensleitung ihre Sorgfaltspflichten erfüllen, insbesondere Risiken für einzelne Aspekte zu erkennen und Maßnahmen zu deren Eindämmung oder Beseitigung festzulegen.

Für das Verständnis erforderliche Hinweise und Erläuterungen zu den im Abschluss ausgewiesenen Beträgen sind in die Erklärung aufzunehmen.

2.5 WELCHE BELANGE SIND WESENTLICH?

Im Lagebericht sind der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Gesellschaft so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird.

In der nichtfinanziellen Erklärung sind diejenigen Angaben zu machen, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses und der Lage sowie der Auswirkungen der Tätigkeit auf die nichtfinanziellen Aspekte erforderlich sind.

Eine lediglich auf die Auswirkungen der Tätigkeit beschränkte Berichterstattung, ohne dass diese Angaben für die Lage des Unternehmens relevant sind, erfüllt die Wesentlichkeitsdefinition nicht.

Grundsätzlich kann ein Unternehmen bei der Bestimmung wesentlicher Berichtsinhalte nationale, europäische oder internationale Rahmenwerke nutzen. Da diese Rahmenwerke, z.B. der Deutsche Nachhaltigkeitskodex oder die GRI-Standards, beim Wesentlichkeitsbegriff überwiegend auf die Auswirkungen der Geschäftstätigkeit und weniger auf die Bedeutung für die wirtschaftliche Lage des Unternehmens eingehen, werden entsprechende Wesentlichkeitsanalysen häufig mehr Themen identifizieren als dies gesetzlich erforderlich ist.

Eine Wesentlichkeitsanalyse beispielsweise nach GRI beinhaltet einerseits eine Analyse der Auswirkungen und andererseits eine Analyse der Entscheidungsrelevanz für wichtige Stakeholder. Hierfür enthält GRI auch prozessuale Vorgaben für die Ermittlung der wesentlichen Themen, die Unternehmen einzuhalten haben. Die Beurteilung der Wesentlichkeit weist also in Bezug auf die Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf Wirtschaft, Umwelt und Soziales große Gemeinsamkeiten mit der Wesentlichkeitsdefinition nach § 289c Abs. 3 Satz 1 HGB auf. Anstelle der Entscheidungsrelevanz für Stakeholder als ein weiteres Kriterium, welches für sich die Wesentlichkeit einer Information nach GRI begründet, wird handelsrechtlich allerdings zusätzlich das Erfordernis einer Information für das Verständnis von Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage des Unternehmens verlangt. Insofern sollten Unternehmen bei der Verwendung von Rahmenwerken (wie GRI) im Hinblick auf ihre Wesentlichkeitsanalyse sicherstellen, dass damit das Wesentlichkeitserfordernis des HGB mindestens erfüllt ist.

Der Gesetzgeber hat nicht ausgeschlossen, dass über den gesetzlichen Mindestumfang hinaus freiwillig über weitere Themen berichtet wird, soweit Klarheit und Übersichtlichkeit der Berichterstattung dadurch nicht beeinträchtigt werden.

2.6 IST VON EINEM GEÄNDERTEN RISIKOBEGRIFF AUSZUGEHEN?

Im Lagebericht ist die voraussichtliche Entwicklung der berichtenden Gesellschaft mit den wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern. Die zugrundeliegenden Annahmen sind anzugeben.

In der nichtfinanziellen Erklärung sind die wesentlichen Risiken anzugeben, die mit der eigenen Geschäftstätigkeit des Unternehmens verbunden sind und die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen haben oder haben werden. Ferner sind die wesentlichen Risiken anzugeben, die mit den Geschäftsbeziehungen des Unternehmens, ihren Produkten und Dienstleistungen verknüpft sind und die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen haben werden, soweit dies verhältnismäßig ist. Es ist jeweils auch anzugeben, wie diese Risiken im Unternehmen gehandhabt werden.

In § 289 und in § 289c HGB n.F. werden gleichermaßen „Risiken“ adressiert. Für die in der nichtfinanziellen Erklärung anzugebenden Risiken ist ein adäquater Zeitraum zugrunde zu legen. Alleine negative Prognose- bzw. Zielabweichungen (wie in DRS 20 vorgesehen) sollten diesen Begriff nicht einengen.

Der Risikobegriff ist für Zwecke der nichtfinanziellen Erklärung im Vergleich zur sonstigen Finanzberichterstattung insofern eingegrenzt, als über wesentliche Risiken zu berichten ist, die „sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen“ auf die im Gesetz genannten Nachhaltigkeitsaspekte haben oder haben werden.

Unternehmen haben auch über Risiken zu berichten, die zu negativen Abweichungen von den Erwartungen der wesentlichen Stakeholder des Unternehmens führen können. Sofern die Erwartungen der Stakeholder als bedeutsam anzusehen sind, ist anzunehmen, dass Ziele für das Unternehmen formuliert und diese entsprechend in der internen Steuerung verankert sind.

BEISPIEL 1: RISIKEN DER EIGENEN GESCHÄFTSTÄTIGKEIT

Bei einem Chemieunternehmen fallen in der Produktion toxisch belastete Abfälle an. Diese entstehen im Rahmen der eigenen Geschäftstätigkeit durch chemische Prozesse. Bei einer Ausleitung der unbehandelten Abfallprodukte in einen Fluss würden sich sehr nachteilige Auswirkungen auf die Umwelt und die Gesundheit von Menschen und Tieren ergeben. Die Abfallprodukte werden in einem chemischen Prozess behandelt und gereinigt, indem sie in einer speziellen Kläranlage gefiltert werden und nur unbelastetes Restabwasser in den Fluss

als Abwasser ausgeleitet wird; giftige Rückstände werden durch ein spezielles Entsorgungsunternehmen in einer entsprechend für diese Abfälle vorgesehenen Deponie gelagert. Die Kläranlage wird regelmäßig überwacht und es ist ein Störfallmanagement eingerichtet, sodass die Wahrscheinlichkeit, dass es zu einer unkontrollierten Ausleitung giftiger Substanzen kommt, sehr gering ist. Die Deponie und das Grundwasser rund um die Deponie werden regelmäßig durch den Deponiebetreiber überwacht. Sollten die Abfälle nicht ordnungsgemäß in der Deponie gelagert werden, könnte es zu schweren Verunreinigungen des Grundwassers in der Region kommen.

In dem bereits seit einigen Jahren geführten Dialog mit Anwohnern und nichtstaatlichen Umweltorganisationen wurden von der Unternehmensleitung entsprechende Sicherungsmaßnahmen zur Schadensabwehr auch dargestellt und begründet.

Die Unternehmensleitung rechnet aufgrund der ergriffenen Umweltmanagement-Maßnahmen mit einer Eintrittswahrscheinlichkeit von weniger als 3 % dafür, dass toxische Substanzen unkontrolliert ausgeleitet werden und daraus schwerwiegende Umwelt- und Gesundheitsbeeinträchtigungen resultieren können.

Die Unternehmensleitung rechnet aufgrund der durch den Betreiber der Deponie ergriffenen Umweltmanagement-Maßnahmen mit einer Eintrittswahrscheinlichkeit von weniger als 5 % dafür, dass toxische Abfälle durch unsachgemäße Lagerung schwerwiegende Grundwasserverunreinigungen auslösen können.

DRS 20 erlaubt bei der Darstellung von Risiken sowohl eine Nettobetrachtung (verbleibendes Restrisiko nach Maßnahmen) als auch eine Bruttobetrachtung (Risiko vor Maßnahmen).

NETTOBETRACHTUNG

Dass es nach den vom Unternehmen und dem Deponiebetreiber getroffenen risikominimierenden Maßnahmen zu einer schwerwiegenden Schädigung der Umwelt (Flusswasserverunreinigung, Grundwasserverunreinigung) bzw. der Gesundheit von Menschen und Tieren kommt (Restrisiko), ist nicht sehr wahrscheinlich. Damit ist keine Berichterstattungspflicht i.S.v. § 289c Abs. 3 Nr. 3 und 4 HGB n.F. gegeben.

BRUTTOBETRACHTUNG

Dass es durch die Geschäftstätigkeit zu nachteiligen Auswirkungen auf die Umwelt käme, ist – ohne die risikomindernden Maßnahmen zu betrachten – sehr wahrscheinlich. Auch die Auswirkungen wären schwerwiegend. Damit muss gemäß § 289c Abs. 3 Nr. 3 und 4 HGB n.F. über das Risiko berichtet werden und

darüber, wie das Unternehmen das Risiko handhabt. Die Handhabung besteht in dem Betreiben der Kläranlage und dem Betreiben des Störfallmanagements sowie im Betreiben der Deponie im Rahmen eines geordneten Umweltmanagementsystems mit regelmäßigem Monitoring des Grundwassers.

Je nachdem, ob das Unternehmen für die Berichterstattung die Brutto- oder Nettobetrachtung wählt, kann die Berichterstattung in der nichtfinanziellen Erklärung hinsichtlich ihres Umfangs unterschiedlich ausfallen. Wir empfehlen die Bruttobetrachtung, da diese aus Adressatensicht aussagekräftiger und somit vorzugswürdig ist. Unternehmen können durch die Bruttobetrachtung vermitteln, dass sie die Relevanz des Aspekts erkannt haben und auf die Stakeholdererwartungen reagieren.

BEISPIEL 2: RISIKEN AUS GESCHÄFTSBEZIEHUNGEN

Ein Chemieunternehmen bezieht von einem Vorlieferanten chemische Substanzen, bei deren Produktion toxisch belastete Abfälle anfallen. Diese entstehen im Rahmen der Beziehungen zu einem Geschäftspartner durch von diesem betriebene chemische Prozesse. Bei einer Ausleitung der unbehandelten Abfallprodukte in den Fluss würden sich sehr nachteilige Auswirkungen auf die Umwelt und die Gesundheit von Menschen und Tieren ergeben. Das Chemieunternehmen verfügt nicht über Informationen zu Umweltsicherheitsmaßnahmen des Lieferanten in Bezug auf die Reinigung und Ausleitung von Abwasser bzw. die Entsorgung der giftigen Substanzen.

Die Unternehmensleitung wurde bereits von nichtstaatlichen Umweltorganisationen um eine Stellungnahme bezüglich des Umweltmanagementsystems des Lieferanten gebeten, hat diese Auskünfte jedoch verweigert.

Angaben zu den Risiken sind von Bedeutung, da es sich um ein wichtiges Vorprodukt des Chemieunternehmens handelt und das Unternehmen keine (sofortige) Substitution des Lieferanten vornehmen könnte. Die Lieferbeziehung wäre auch nicht ohne Folgen für die wirtschaftliche Lage (z.B. Lieferengpässe, eigener Anlagenstillstand, Entschädigungszahlungen bei Vertragskündigung etc.) ersetzbar.

Die Einholung von Informationen zu Umweltsicherheitsmaßnahmen des Lieferanten in Bezug auf die Reinigung und Ausleitung von Abwasser und die Entsorgung der giftigen Substanzen muss verhältnismäßig in Bezug auf die Kosten für das

Unternehmen und für den Lieferanten sein. Eine Information über den Umfang bestehender Sicherheitsmaßnahmen im Vergleich zu den dabei entstehenden Kosten erscheint verhältnismäßig in Bezug auf den Informationsnutzen eines Anlegers. Ein schwerwiegender Umweltvorfall des Vorlieferanten kann die künftige Entwicklung des Unternehmens durch Lieferausfälle und Umsatzeinbußen sowie Reputationsschäden beeinflussen. Diesen stehen zunächst nur Kosten gegenüber.

Die Nettobetrachtung entspricht in diesem Beispiel der Bruttobetrachtung.

Die Erwartungen der Stakeholder bezüglich möglicher negativer Beeinträchtigungen von Umwelt und Gesundheit durch den Vorlieferanten sind gegenüber der Unternehmensleitung bereits geäußert worden; es besteht eine von der Unternehmensleitung ggf. zu widerlegende Vermutung, dass der Zulieferer keine entsprechenden Umweltmanagementmaßnahmen unterhält. Da der Unternehmensleitung keine diese Vermutung widerlegenden Erkenntnisse über den Lieferanten vorliegen, muss sie von einer sehr wahrscheinlich schwerwiegenden Umweltauswirkung ausgehen. Da die Unternehmensleitung auch keine Maßnahmen zur Risikominderung (im Falle der Bruttobetrachtung) beschreiben kann, wird durch die Risikoberichterstattung für den Adressaten deutlich, dass es sich hierbei um ein nicht „kontrolliertes“ Umweltrisiko des Unternehmens in der Lieferkette handelt.

2.7 WANN SIND NICHTFINANZIELLE BELANGE STEUERUNGSRELEVANT?

Mit der Einschränkung der Berichterstattung über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren auf eine vorhandene Steuerungsrelevanz folgt die Lageberichterstattung dem Grundsatz der „Vermittlung der Sicht der Unternehmensleitung“, dem sog. „Management Approach“.

Danach ist bei der Darstellung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren auf die zur Unternehmensführung verwendeten Informationen aus der internen Unternehmensberichterstattung zurückzugreifen.

Von einer Steuerungsrelevanz ist dann auszugehen, wenn die Unternehmensleitung nichtfinanzielle Aspekte des Unternehmens in ihrem Geschäftsmodell verankert hat und anhand von unternehmensspezifischen Leistungsindikatoren Zielgrößen festlegt, deren Realisierung auch im Hinblick auf die Unternehmensentwicklung mit ihren Chancen und Risiken überwacht und Maßnahmen zur Erreichung der geplanten Ziele ergreift. Hinweise, dass Leistungsindikatoren steuerungsrelevant sind, können u.a. sein:

-
- regelmäßige Berichterstattung an die Unternehmensleitung
 - Verankerung in der Managementvergütung
 - Kommunikation von Zielwerten.

Damit orientiert sich die Lageberichterstattung an den internen Entscheidungs- und Berichtsstrukturen des Unternehmens.

In jedem Fall ist von Steuerungsrelevanz auszugehen, wenn Leistungsindikatoren Gegenstand der Berichterstattung an die Unternehmensleitung bzw. das Überwachungsorgan sind, diesbezügliche Risiken von den Unternehmensorganen überwacht werden und ggf. risikominimierende Maßnahmen eingeleitet werden.

Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Angaben in der Lageberichterstattung entsprechend dem Umfang und Detaillierungsgrad der internen Berichterstattung erfolgen müssen. Vielmehr wird in aller Regel der Aggregationsgrad höher sein als der der internen Berichterstattung.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass bei Fehlen eines steuerungsrelevanten Leistungsindikators i.S.d. DRS 20 gleichwohl die Darstellung von Leistungsindikatoren hilfreich für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses und der Lage sowie der Auswirkungen der Tätigkeit auf die nichtfinanziellen Aspekte sein kann. Hierbei würde es sich um eine über den gesetzlichen Mindestumfang hinausgehende Berichterstattung handeln.

2.8 WIE WEIT REICHT DIE BERICHTERSTATTUNG ÜBER DIE LIEFERKETTE?

In der nichtfinanziellen Erklärung sind auch Angaben zu den wesentlichen Risiken zu machen, die mit den Geschäftsbeziehungen der Gesellschaft verknüpft sind. Damit wird die Bedeutung der Lieferkette für die Wahrnehmung eines Unternehmens in der Öffentlichkeit durch die neuen Berichtspflichten weiter in den Fokus gerückt. Dabei beinhaltet das Gesetz weniger eine konkrete Beschreibung über das „Wie“ der Berichterstattung hinsichtlich der Lieferkette, sondern betont vielmehr deren Rolle im Rahmen der Berichterstattung und bleibt hinsichtlich der Anforderungen eher offen. Das eröffnet die Möglichkeit, dass Unternehmen die Darstellung ihrer Lieferkette an gängige Rahmenwerke der Nachhaltigkeitsberichterstattung anlehnen können. Konkret bedeutet dies, dass sich Unternehmen auch für das Lieferkettenmanagement und entsprechende (interne) Kontrollprozesse an den Vorgaben der Rahmenwerke orientieren können.

Es soll zum einen angegeben werden, bis zu welcher Ebene der Lieferkette eine Überprüfung der Lieferanten in Bezug auf die Einhaltung der Unternehmenskonzepte erfolgt. Zum anderen ist darauf zu achten, keinen in Anbetracht der Unternehmensgröße unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand bei den Unternehmen der Lieferkette zu verursachen. Einer unverhältnismäßig tiefgehenden und detaillierten Prüfung der Geschäftspartner soll hiermit entgegengewirkt werden.

2.9 WELCHE WEGE DER UMSETZUNG BZW. OFFENLEGUNG GIBT ES?

Die nichtfinanzielle Erklärung ist Bestandteil des Lageberichts. Die für die nichtfinanzielle Erklärung geforderten Angaben sind

- in einen besonderen Abschnitt des Lageberichts aufzunehmen, ggf. mit Verweisen auf die an anderer Stelle im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Angaben, oder
- an geeigneten Stellen in den Lagebericht aufzunehmen, oder
- in einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht aufzunehmen, sofern der Lagebericht auf diesen Bezug nimmt, und dieser entweder
 - zusammen mit dem Lagebericht im Bundesanzeiger offengelegt wird, oder
 - auf der Internetseite des Unternehmens spätestens vier Monate nach dem Abschlussstichtag für mindestens zehn Jahre öffentlich zugänglich gemacht wird.

Die Berichterstattung im Lagebericht hat den Vorteil, dass die Angaben gleichzeitig mit den Abschlussinformationen und mit diesen verbunden vorliegen. Um Redundanzen zu vermeiden, kann aus der nichtfinanziellen Erklärung auf die an anderer Stelle im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Angaben verwiesen werden (z.B. bei der Beschreibung des Geschäftsmodells).

Die Berichterstattung an geeigneten Stellen im Lagebericht bietet die Möglichkeit, Zusammenhänge zwischen finanzieller und nichtfinanzieller Leistung unmittelbar zu verdeutlichen. Sie empfiehlt sich vor dem Hintergrund der (unveränderten) Ausrichtung des Lageberichts als Finanzbericht. Ferner empfiehlt sie sich mit Blick auf die Beschreibung des Geschäftsmodells, die Risikoberichterstattung und die Berichterstattung über die bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren. Es ist davon auszugehen, dass die Adressaten jeweils in sich geschlossene Angaben zum Geschäftsmodell, zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren sowie einen geschlossenen Risikobericht gegenüber zwei gesonderten Berichtsteilen vorziehen werden.

Bei der Beschreibung von Konzepten und Due-Diligence-Prozessen kann es sich anbieten, diese in einen eigenen Abschnitt in den Lagebericht aufzunehmen. Ebenfalls möglich ist, eine nichtfinanzielle Erklärung als eigenen Teilbericht in Form eines Abschnitts in den Lagebericht aufzunehmen, aus dem dann auf die relevanten Stellen im Lagebericht verwiesen wird. Eine Darstellung der Verweise könnte wie folgt aussehen:

THEMEN	SEITENVERWEIS
Geschäftsmodell	21,22
Konzepte/Due-Diligence-Prozesse	148
Wesentliche Risiken aus Geschäftstätigkeit	72–75
Wesentliche Risiken aus Geschäftsbeziehungen	72–77
Bedeutsamste nichtfinanzielle Leistungsindikatoren	33–35, 47, 48

Eine verlässliche und zeitnahe Berichterstattung setzt entsprechende interne Berichtssysteme voraus. Diese sind in vielen Unternehmen noch nicht so ausgereift wie bei der Finanzberichterstattung; nichtfinanzielle Informationen liegen möglicherweise nicht gleichzeitig mit den finanziellen Informationen vor. Die separate Berichterstattung, insbesondere bis zu vier Monate nach dem Abschlussstichtag, erleichtert den Einstieg in die nichtfinanzielle Berichterstattung für diejenigen Unternehmen, die bislang noch nicht über diese Themen berichtet haben.

Bei der separaten Veröffentlichung im Bundesanzeiger oder auf der Internetseite des Unternehmens muss der Lagebericht einen eindeutigen Verweis enthalten. In letzterem Fall muss die Erklärung mindestens zehn Jahre lang unter dieser Adresse zugänglich sein.

Im Falle der Offenlegung zusammen mit dem Lagebericht gelten die gesetzlichen Offenlegungsfristen nach § 325 HGB auch für den gesonderten nichtfinanziellen Bericht.

2.10 INWIEWEIT DÜRFEN NACHTEILIGE ANGABEN UNTERBLEIBEN?

Angaben dürfen ausnahmsweise unterbleiben, soweit sie

1. künftige Entwicklungen oder Belange betreffen, über die Verhandlungen geführt werden,
2. die Angaben nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung des Vorstands bzw. der Geschäftsführung geeignet sind, dem Unternehmen einen erheblichen Nachteil zuzufügen, und

-
3. das Weglassen der Angaben ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Unternehmens und der Auswirkungen ihrer Tätigkeit nicht verhindert.

Danach dürfen lediglich Angaben zu künftigen Ereignissen unterbleiben und sie sind künftig nachzuholen. Zu beachten ist, dass zukunftsbezogene Angaben dennoch nach § 289 Abs. 1 Satz 4 HGB lageberichtspflichtig sein können. Angaben zu wesentlichen vergangenen Ereignissen dürfen in keinem Fall unterbleiben, selbst wenn sie geeignet sind, dem Unternehmen einen erheblichen Nachteil (z.B. über Reputationsschäden) zuzufügen. Die Berichterstattung muss trotz der unterlassenen Angaben weiterhin ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild von wirtschaftlicher Lage und Auswirkungen vermitteln.

2.11 BEFREIUNG VON TOCHTERUNTERNEHMEN

Ein grundsätzlich verpflichtetes Unternehmen muss keine nichtfinanzielle Erklärung aufstellen, wenn es in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens einbezogen ist, welcher im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU aufgestellt wird und eine nichtfinanzielle Konzernklärung enthält. Dabei ist nicht erforderlich, dass das Mutterunternehmen seinen satzungsmäßigen Sitz in einem EU-Mitgliedstaat bzw. in einem EWR-Vertragsstaat hat: Auch Mutterunternehmen aus Drittstaaten können eine befreiende Konzernklärung abgeben. Die Konzernklärung muss in deutscher oder englischer Sprache vorliegen.

Das Unternehmen muss in seinem Lagebericht auf die Befreiung hinweisen und eindeutig angeben, welches Mutterunternehmen den Konzernlagebericht oder den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht öffentlich zugänglich gemacht hat oder machen wird. Hierdurch soll die Auffindbarkeit in mehrstufigen Konzernen ermöglicht werden.

Unternehmen, die bereits nach § 264 Abs. 3 oder § 264b HGB u.a. von der Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts befreit sind, sind ohnehin auch von der Pflicht zur Aufstellung einer nichtfinanziellen Erklärung befreit.

2.12 HAFTUNGS-/SANKTIONSMECHANISMUS

Der Gesetzgeber hat bei Verstößen gegen die Vorschriften zur nichtfinanziellen Erklärung folgende Sanktionen vorgesehen:

- Eine Straftat (Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe) liegt nach § 331 Nr. 1 HGB n.F. vor, wenn ein Mitglied eines vertretungsberechtigten Organs

oder ein Aufsichtsrat die Verhältnisse der Gesellschaft im Lagebericht einschließlich der nichtfinanziellen Erklärung oder im gesonderten nichtfinanziellen Bericht unrichtig wiedergibt oder verschleiert. Entsprechendes gilt für die nichtfinanzielle Erklärung im Konzernlagebericht bzw. für den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht.

- Eine Ordnungswidrigkeit nach § 334 Abs. 1 Nr. 3 HGB n.F. begeht, wer als ein Mitglied eines vertretungsberechtigten Organs oder als Aufsichtsrat bei der Aufstellung des Lageberichts einschließlich der nichtfinanziellen Erklärung oder bei der Erstellung eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts die Vorgaben der §§ 289 ff. HGB über den Inhalt des Lageberichts oder des gesonderten nichtfinanziellen Berichts nicht beachtet. Gleiches gilt für die Aufstellung des Konzernlageberichts bzw. die Erstellung eines gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts.

Für eine bei der Aufstellung des Lageberichts einschließlich der nichtfinanziellen Erklärung bzw. bei der Aufstellung des nichtfinanziellen Berichts begangene Ordnungswidrigkeit kann gegen das verantwortliche Mitglied des vertretungsberechtigten Organs oder das Aufsichtsratsmitglied eine Geldbuße bis zu zwei Millionen Euro oder bis zum Zweifachen des aus der Ordnungswidrigkeit gezogenen wirtschaftlichen Vorteils festgesetzt werden.

Wird gegen die kapitalmarktorientierte Gesellschaft in diesem Zusammenhang eine Geldbuße nach § 30 OWiG verhängt, kann der Höchstbetrag dieser Geldbuße bis zu einem der nachfolgenden Werte festgesetzt werden:

- zehn Millionen Euro,
- fünf Prozent des Jahresumsatzes, den die Kapitalgesellschaft in dem der Behördenentscheidung vorausgegangenem Geschäftsjahr erzielt hat, oder
- das Zweifache des aus der Ordnungswidrigkeit gezogenen wirtschaftlichen Vorteils.

Für nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betriebene Finanzdienstleistungsinstitute hat der Gesetzgeber durch Verweis auf § 331 HGB eine korrespondierende Strafvorschrift geschaffen. Entsprechendes gilt für nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betriebene Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds (§ 331 Abs. 1 i.V.m. § 341m Abs. 1 Satz 1 HGB n.F.).

Die Bußgeldvorschriften wurden für Finanzdienstleistungsinstitute einerseits und Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds andererseits entsprechend § 334 HGB umgesetzt.



WIRTSCHAFT BRAUCHT **VERTRAUEN.**

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus

Tersteegenstr. 14
40474 Düsseldorf

Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

Telefon: +49 (0) 211/4561-0
Telefax: +49 (0) 211/4561097

E-Mail: info@idw.de
Web: www.idw.de

Bildrechte:

©istock.com_ peepo

©istock.com_ peshkov