

## Nichtfinanzielle Berichterstattung im Mittelstand

### Entwicklungsperspektive und Handlungsempfehlungen im Zuge möglicher regulatorischer Änderungen

Stefan Müller, Sean Needham und Eddie Tjin [\*]



Univ.-Prof. Dr. Stefan Müller, Inhaber der Professur für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfungswesen, der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg und wissenschaftlicher Leiter des Arbeitskreises „Corporate Governance Reporting“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.



Sean Needham, M. Sc., Wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand an der Professur für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfungswesen, der Helmut-Schmidt-Universität Hamburg und Mitglied des Arbeitskreises „Corporate Governance Reporting“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.

Die nichtfinanzielle Berichterstattung hat in der jüngsten Vergangenheit einen großen Schub bekommen. Neben der kurzfristigen Notwendigkeit zur Bekämpfung des Klimawandels sind auch bereits regulatorische Maßnahmen absehbar, die u.a. eine Ausweitung der bisherigen unionsrechtlichen Vorgaben zur nichtfinanziellen Berichterstattung zum Inhalt haben. Zudem führt die Debatte zur Umsetzung des Aktionsplans der EU-Kommission zur Finanzierung von nachhaltigem Wachstum vom Frühjahr 2018 zu weitreichenden Vorschlägen über die deutliche Ausweitung der Zielgruppe und zur qualitativen Verbesserung der nichtfinanziellen Berichterstattung. In diesem Kontext werden aus der kommentierenden Darstellung der derzeitigen Regeln und Vorschläge konkrete Handlungsempfehlungen insbesondere für Klein- und mittelständische Unternehmen (KMU) abgeleitet.



- Umweltbelangen (z.B. Treibhausgasemissionen, Wasserverbrauch, Luftverschmutzung),
- Arbeitnehmerbelangen (z.B. Geschlechtergleichstellung, Gesundheitsschutz, Sicherheit am Arbeitsplatz),
- Sozialbelangen (z.B. Dialog auf kommunaler und regionaler Ebene),
- Achtung der Menschenrechte (z.B. Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen) und
- Bekämpfung von Korruption und Bestechung (z.B. eingesetzte Instrumente). [1]

Zudem hat die **Europäische Kommission** am 20.6.2019 neue Leitlinien für die Berichterstattung über klimabezogene Informationen veröffentlicht, [2] die ihre im Juli 2017 veröffentlichten unverbindlichen Leitlinien für die nichtfinanzielle Berichterstattung ergänzen. [3]

#### 1. Einleitung

Die nichtfinanzielle Berichterstattung gewinnt – insbesondere in Verbindung mit der Bekämpfung des Klimawandels sowie der zunehmenden Bedeutung von ökologischen und sozialen Aspekten für Kapitalgeber und sonstige Stakeholder (z.B. Lieferanten, Kunden, aber auch Mitarbeiter) – zunehmend an Bedeutung. Seit dem Geschäftsjahr 2017 sind große kapitalmarktorientierte Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern sowie bestimmte Kreditinstitute und Versicherungen dazu verpflichtet, über wesentliche nichtfinanzielle Belange zu berichten. Die Berichterstattung umfasst nach § 289b und § 289c HGB Angaben zu

Die Ergebnisse der von der EU-Kommission initiierten Konsultation zur CSR-Richtlinie [4] zeigten aber weiteren Änderungsbedarf an, sodass nun ein **Entwurf zur „Corporate Sustainability Reporting Directive“** („CSR-RL 2.0“) vorgelegt wurde, [5] mit dem einige unionsrechtliche Vorschriften zur nichtfinanziellen Berichterstattung deutlich verändert werden sollen. Konkret ist dabei neben der angestrebten qualitativen Verbesserung der nachhaltigkeitsbezogenen Berichterstattung auch eine deutliche **Ausweitung des Anwenderkreises** vorgesehen. Mit Anwendung ab dem Geschäftsjahr **2023** soll die Schwelle von 500 Beschäftigten und das Kriterium der Kapitalmarkt-

## ! Die Kernfragen

- Ab wie viel Mitarbeitern werden künftig auch nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sein? Ab welchem Geschäftsjahr soll dies wirksam werden?
- In welchem Berichtsteil und auf welche Weise soll in Zukunft die Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtend erfüllt werden?
- Wer hat künftig Verantwortung für die Nachhaltigkeitsberichterstattung im Unternehmen zu übernehmen? Besteht eine Prüfungspflicht für den Abschlussprüfer?
- Weshalb ist die geplante Ausweitung der Offenlegungspflichten zur Nachhaltigkeitsberichterstattung auf alle großen nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmen nicht immer vorteilhaft? Welche effektivere Alternative zur Bekämpfung des Klimawandels bietet sich an?
- Weshalb wird die Nachhaltigkeitsberichterstattung auch mit Blick auf die Kreditvergabe von Banken zunehmend bedeutsam für KMU?
- Wie sollen die noch zu entwickelnden Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung ausgestaltet werden?
- Welche Schritte sollten KMU bereits jetzt einleiten, um sich für die bevorstehende nichtfinanzielle Berichterstattung zu rüsten?

orientierung entfallen, sodass dann alle großen Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 3 HGB) [6] und ihnen über § 264a HGB gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften (insbesondere GmbH & Co.) zur nichtfinanziellen Berichterstattung im Lagebericht verpflichtet werden.

### Praxishinweis:

Für kapitalmarktorientierte KMU greift diese Regelung erst ab dem 1.1.2026. [7]

Zudem sollen auch fast alle **Unternehmen von öffentlichem Interesse** (kapitalmarktorientierte Gesellschaften sowie Banken und Versicherungen) verpflichtet werden – einzige Ausnahme wäre hier nur noch die Größenklasse der Kleinstkapitalgesellschaften. Analog sollen künftig alle **konzernrechnungslegungspflichtigen Unternehmen** im Konzernlagebericht die Nachhaltigkeitsinformationen aufnehmen, wobei jedoch (als neue Regelung) eine Selbstbefreiung des Mutterunternehmens erlaubt werden soll.

Im Folgenden werden zunächst die zentralen geplanten regulatorischen Vorgaben zur Berücksichtigung der Nachhaltigkeit im Unternehmenskontext dargestellt und anschließend konkrete Handlungsempfehlungen für den Mittelstand zur frühzeitigen Vorbereitung gegeben.

## 2. CSR-Richtlinie 2.0

Die EU-Kommission hat einen straffen Fahrplan zur Integration von nichtfinanziellen Informationen in die Berichterstattung vorgelegt. So soll die Erweiterung der vorgeschriebenen Berichtsinhalte in einem eigenen EU-Standard bis Ende Oktober 2022 definiert werden, und bis Ende Oktober 2023 soll die verbindliche Annahme von erweiterten Standards und KMU-Standards durch delegierte Rechtsakte erfolgen. Insgesamt soll diese neue Richtlinie nach dem aktuellen Zeitplan **für das Geschäftsjahr 2023 gelten**. [8]

Neben der oben genannten deutlichen Ausweitung der berichtspflichtigen Unternehmen (das DRSC erwartet für Deutschland eine Verdreifachung) [9] soll der Stellenwert der **Nachhaltigkeitsberichterstattung** steigen. Dazu ist vorgesehen, das bisherige Ausweishwahlrecht zu streichen und die Informationen **pflichtgemäß nur noch im Lagebericht** aufzuführen. [10] Nach Meinung der EU-Kommission soll die Verfügbarkeit und Verbindung der finanziellen und nichtfinanziellen Aspekte dazu beitragen, die Relevanz und Entscheidungsnützlichkeit der nichtfinanziellen Informationen zu stärken. Die zunehmende **Digitalisierung** von Nachhaltigkeitsinformationen wird in dem aktuellen Kommissionsvorschlag ebenfalls berücksichtigt. Nichtfinanzielle Berichtsinformationen sollen hierbei elektronisch veröffentlicht werden, teilweise *getaggt* strukturiert (Datenstrukturierung mithilfe von darstellbaren Zeichen (*Tags*)) – analog zur Finanzberichterstattung. [11] Dies soll bewirken, dass sich die Berichterstattung für die Unternehmen mit der Zeit wesentlich kostengünstiger durchführen lässt, während sich die Möglichkeiten für Anleger und weitere Interessenträger, die Informationen zu vergleichen und zu nutzen, erheblich verbessern. Die Digitalisierung der Nachhaltigkeitsberichterstattung der Unternehmen entspricht auch der Strategie zur Digitalisierung des Finanzsektors, die den Zugang zu Daten, Informationen und deren Weiterverwendung im Finanzsektor weiterhin verbessern soll.

Die **Qualität** und **Vergleichbarkeit** der Berichterstattung soll durch – noch zu beschließende – verpflichtend zu beachtende EU-Berichtsstandards erhöht werden. Die EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group* – Europäische



Eddie Tjin, externer Doktorand an der Professur für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfungswesen, der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg sowie kaufmännischer Geschäftsführer beim AGA Unternehmensverband in Hamburg.

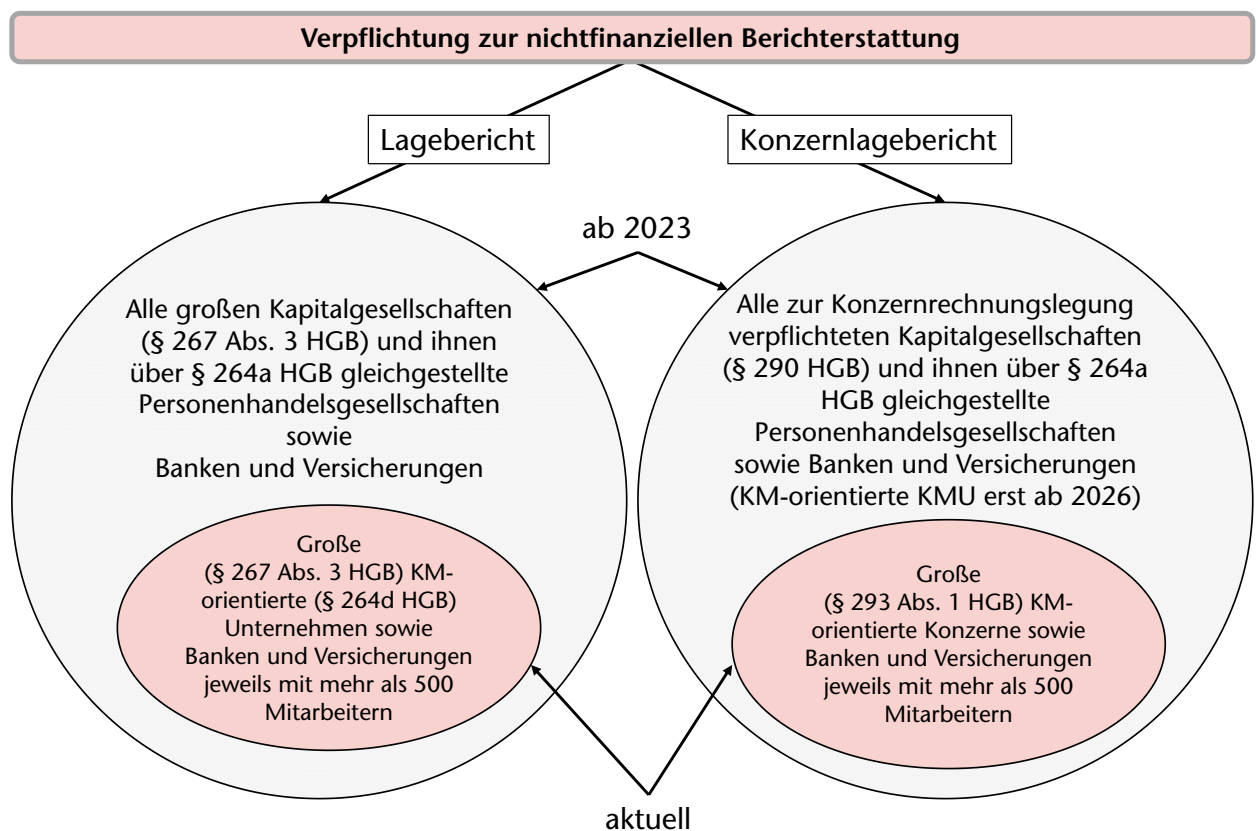


Abb.: Derzeitige und künftige Verpflichtung zur nichtfinanziellen Berichterstattung (KM-orientiert = kapitalmarktorientiert)

Beratungsgruppe zur Rechnungslegung) hat aufgrund der Bitte der EU-Kommission vorbereitende Arbeiten für die mögliche Ausarbeitung von Standards zur nichtfinanziellen Berichterstattung durchgeführt. Allerdings gibt es bereits etwa mit der *Global Reporting Initiative* (GRI) erprobte Standards [12]. Zudem entsteht gerade unter dem Dach der IFRS-Stiftung ein *Sustainability Standards Board* (SSB), der international akzeptierte Standards veröffentlichen soll und bereits hochkarätige Kooperationspartner aufweisen kann. [13] Somit wären **EU-Nachhaltigkeitsstandards** zwar einerseits notwendig, um den politischen Ehrgeiz und den dringenden Zeitplan des europäischen *Green Deals* zu erfüllen, und auch wichtig, um die Kohärenz (den Zusammenhang) der Berichterstattungsvorschriften im Kern der EU-Agenda für nachhaltige Finanzen zu gewährleisten. Allerdings erscheint auch die Koordinierung der Entwicklung von EU-Nachhaltigkeitsberichtsstandards mit bestehenden und entstehenden globalen Initiativen für die internationale Anerkennung als sehr wichtig.

Eine weitere Änderung der CSR-Richtlinie bezieht sich auf die Geschäftsführung und Klarstellung der **Verantwortlichkeit von Vorstand und Aufsichtsrat** für die Nachhaltigkeitsberichterstattung. [14] So soll in Zukunft das Management

aktiv und nachweislich die Verantwortung für die *Sustainability*-Berichterstattung (*Sustainability* = Nachhaltigkeit) tragen und nach außen zeigen, dass es diese Verantwortung trägt.

Darüber hinaus sieht der aktuelle Vorschlag der EU-Kommission eine Pflicht zur **Prüfung** der nichtfinanziellen Erklärungen mit zunächst begrenzter Prüfungssicherheit durch den gesetzlichen **Abschlussprüfer** vor. [15] Mit diesem Vorschlag seitens der EU soll erstmals eine allgemeine Prüf- und Bestätigungsanforderung für die Nachhaltigkeitsberichterstattung eingeführt werden. Dies soll dazu führen, dass nichtfinanzielle Informationen verlässlich und zutreffend sind und somit Bedenken von Anlegern sowie weiteren Interessenträgern reduziert werden.

### 3. Konsequenzen und Vorschläge für mittelständische Unternehmen

Das **Nachhaltigkeitsbewusstsein** zeigt sich bei vielen KMU bislang **eher im Unternehmensalltag als in der Berichterstattung**. [16] Eine Ursache dafür dürfte sein, dass gemäß § 289 Abs. 3 HGB derzeit nur große Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co. über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren im Lagebericht berichten

müssen, was auch bei diesen häufig nur sehr eingeschränkt erfolgt. Eine andere Ursache könnte darin liegen, dass bisher nur wenige Konzepte und Leitlinien verfügbar sind, die den zum Teil sehr unterschiedlichen Ressourcenausstattungen mittelständischer Unternehmen Rechnung tragen. [17] Die KMU geraten nun aber zunehmend in eine Zange: Einerseits ist eine direkte oder indirekte Notwendigkeit zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (z.B. als Zulieferer in Wertschöpfungsketten) im Kontext der handelsrechtlichen Rechnungslegung bereits vorhanden und dürfte sich – wie von der EU vorgeschlagen – deutlich ausweiten; andererseits zielt die EU über die Vorgaben zur „Nachhaltigen Finanzierung“ über die Kreditvergabe auch auf KMU ab.

### 3.1 Handelsrechtliche Rechnungslegung

Die geplanten **Erweiterungen** der handelsrechtlichen Rechnungslegung **im Lagebericht** betreffen bereits die Berichtsperiode 2023. [18] Das bedeutet für die Praxis eine große Herausforderung, da Unternehmen ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung entweder erst einmal aufbauen müssen oder zumindest auf den Zeitpunkt der Lageberichterstattung vorziehen müssen – und das bei deutlich ausgeweiteten Berichtsinhalten. Dieser Entwurf der neuen CSR-Richtlinie bringt erheblich mehr Dynamik in die Nachhaltigkeitsberichterstattung und wird den Kreis der CSR-berichtspflichtigen Unternehmen stark anwachsen lassen. Insbesondere durch die Ausweitung des Anwendungsbereichs werden künftig auch viele Unternehmen außerhalb des Kapitalmarkts von den Anforderungen betroffen sein.

#### Praxishinweis:

Viele der betroffenen Unternehmen sollten die wenige Zeit bis zur verpflichtenden Anwendung nutzen, um die **notwendigen Schritte für eine prüfbare Nachhaltigkeitsberichterstattung einzuleiten**.


Dabei bleibt es weiterhin spannend, welche inhaltlichen Vorgaben die noch zu entwickelnden Standards der EU für die Nachhaltigkeitsberichterstattung mit sich bringen werden. Weit über die Rechnungslegung von Unternehmen hinaus rücken auch grundlegende Fragen der *Corporate Governance* (gesetzlicher und faktischer Ordnungsrahmen für die Unternehmensleitung und deren Überwachung) sowie der Datenbeschaffung in den Fokus. Durch die **Erhöhung der Transparenz** sollen die berichtspflichtigen Unternehmen vor allem zu nachhaltigeren Praktiken animiert werden. [19] Für die **Bekämpfung des**

**Klimawandels** erscheint es notwendig, die Wirtschaft noch stärker auf das Thema „Nachhaltigkeit“ zu lenken. Daher hat die EU-Kommission unter dem Titel der *Sustainable Finance* eine Vielzahl an regulatorischen Maßnahmen angestoßen, u.a. auch die zukünftig ausgeweitete Nachhaltigkeitsberichterstattung. [20]

Allerdings erscheint die **Ausweitung der Offenlegungspflichten** auf alle großen nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmen vor dem Hintergrund der angestrebten Ziele eher wenig geeignet zu sein. Bei vielen dieser Unternehmen sind die Interessen des Kapitalmarkts deutlich weniger stark ausgeprägt, was auch auf die übrigen Adressaten, wie insbesondere Kunden und Lieferanten, zutreffen dürfte. Somit wären die Vorteile einer Berichterstattung für eine wohl deutlich **geringere interessierte Adressatenzahl** den hohen dafür anfallenden Kosten für die nichtfinanzielle Berichterstattung durch zu entwickelnde oder anzupassende Steuerungssysteme sowie aufzubauende personelle Kapazitäten gegenüberzustellen.





Deutlich wirkungsvoller erscheint die stärkere internationale **Etablierung eines Markts für Verschmutzungsrechte**. Denn in der Mehrheit dürften Kaufentscheidungen über den Preis von Produkten getroffen werden und weniger über die Hinzunahme einer – wie auch immer auszugestaltenden – nichtfinanziellen Berichterstattung. Dann würde die CO<sub>2</sub>-Reduktion zielkonform mit der Kostenoptimierung verfolgt werden, was zwar auch interne Abbildungssysteme über den Anfall an CO<sub>2</sub> bedingen würde, aber keiner weiteren Ressourcen für eine auszuweitende Berichterstattung bedürfte.

Es darf in diesem Zusammenhang nicht vergessen werden, dass **KMU schon jetzt indirekt betroffen** sind, wenn sie Geschäftsbeziehungen mit bereits seit dem Geschäftsjahr 2017 zur nichtfinanziellen Berichterstattung verpflichteten kapitalmarktorientierten Unternehmen unterhalten und diese ihrerseits über die Lieferkette berichten müssen. Da KMU häufig als Zulieferer oder Dienstleister wirtschaftlich tätig sind, trifft diese ausgeweitete Berichterstattungsnotwendigkeit eben auch die KMU. [21] Bislang wird die Identifikation der Risiken bei den KMU zumeist lediglich über Vertragsanhänge und Zusagen zur Einhaltung bestimmter Regularien (z.B. ISO-Normen) durchgeführt. [22] Künftig dürften mit der angestrebten Standardisierung und Entwicklung konkreter Kennzahlen hier aber auch spezifische (neue) Abbildungssysteme notwendig werden.

 **Nichtfinanzielle Berichterstattung:** Die neuen Leitlinien zur klimabezogenen Berichterstattung im Lichte des Umwelt- und Klimaschutzes:

*Kälberer:*  
BC 7/2020, S. 337 ff.  
BC 9/2020, S. 421 ff.

[www.bcbeckdirekt.de](http://www.bcbeckdirekt.de)

 bc 2020, 337	
 bc 2020, 421	

### 3.2 Notwendige Informationen im Kontext der Finanzierung

Als weitere Zangenbewegung gewinnen Nachhaltigkeitsinformationen im gesamten Finanzwirtschaftssystem zunehmend an Bedeutung. Im Rahmen der *Sustainable-Finance*-Initiative der EU sind gegenwärtig zahlreiche Regulierungsmaßnahmen beschlossen worden bzw. in Vorbereitung, welche das Fundament für ein nachhaltiges EU-weites Finanzsystem legen sollen. [23] Weitreichende Auswirkungen sind hierbei auf die Unternehmensfinanzierung sowie auf dafür erforderliche nachhaltigkeitsrelevante Transparenzpflichten zu erwarten. Dies betrifft dann auch direkt die KMU, die zukünftig öfter nach Nachhaltigkeitsdaten gefragt werden von **Banken**, die im Rahmen der **Kreditvergabe** die Nachhaltigkeit stärker berücksichtigen sollen. Der von der EU skizzierte weitere Übergang zu einer nachhaltigeren Wirtschaft dürfte somit dazu führen, dass es für Unternehmen unabhängig von der Größe doch gängige Praxis wird, Nachhaltigkeitsinformationen zu erheben und zur Verfügung zu stellen. Damit müssen auch KMU ihrer Rolle beim Übergang zu einer nachhaltigen Wirtschaft in vollem Umfang gerecht werden. [24]

Gerade für KMU zeichnet sich mit den neuen Regulierungen ein Bedeutungsgewinn der nichtfinanziellen Berichterstattung ab: Obwohl KMU sich schon seit vielen Jahren bewusst mit dem Thema „Nachhaltigkeit“ befassen, fehlen in der Regel etablierte nichtfinanzielle Berichtssysteme. Aufgrund dessen wurden KMU vom europäischen Richtliniengeber bei der 2014 veröffentlichten 1. CSR-Richtlinie nicht unmittelbar in den Anwendungsbereich der damals neu geschaffenen nichtfinanziellen Berichtspflicht einbezogen, [25] was nun aber über die 2. CSR-Richtlinie und die Bankenregulierung auch ganz direkt erfolgt.

Mit dieser als EU-Kommissionsentwurf vorliegenden Regulierung soll sich künftig der **Anwendungsbereich** der nichtfinanziellen Berichtspflicht auf alle großen Unternehmen **ab 250 Mitarbeitern** (d.h. zwei von drei der folgenden Merkmale an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen überschritten: 40 Mio. € Umsatz, 20 Mio. € Bilanzsumme, 250 Beschäftigte während des Geschäftsjahres (Durchschnitt)) erweitern und damit auch den breiten Mittelstand betreffen. Folglich wird sich auch das klassische Reporting ändern und das *Sustainability-Reporting* deutlich an Verbindlichkeit gewinnen. Das kann zugleich eine große Chance für Unternehmen darstellen.

#### Praxishinweise:


Es lohnt sich, die für den Geschäftserfolg maßgeblichen nachhaltigen Aspekte gleichwertig in die unternehmerischen Berichtsprozesse zu integrieren. Die dadurch **neu gewonnene Transparenz** wird es den KMU erheblich erleichtern, gegenüber Kapitalgebern, Investoren, Kunden und weiteren Interessengruppen noch besser auskunftsfähig zu sein und noch mehr an Vertrauen zu gewinnen.

Insbesondere KMU wird empfohlen, **besser heute als morgen** mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung **anzufangen** und es als wichtiges strategisches Instrument zu betrachten, die nichtfinanziellen Daten in die Steuerungs- und Berichtsprozesse einzubeziehen.

### 3.3 Einführung und Ausgestaltung von Berichterstattungssystemen



Auch wenn das Ziel klar ist und von der großen Mehrheit der KMU geteilt werden dürfte, stellt sich die Umsetzung als große Herausforderung dar. Die EU plant die bislang in § 289c HGB sehr offen formulierten nachhaltigen Berichtsinhalte zu präzisieren. Es sollen neue und verbindliche Standards für das *Sustainability-Reporting* veröffentlicht werden, um vor allem Einheitlichkeit in der Anwendung zu schaffen. **Oberstes Ziel** des EU-CSR-Richtlinienentwurfs ist die **Veröffentlichung aller nachhaltigkeitsbezogenen Informationen**, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs und der wirtschaftlichen Lage erforderlich sind, sowie auch weiterer Fakten, die nötig sind, um die Auswirkungen des Unternehmens auf die Gesellschaft zu verstehen. Ziel ist es, einen qualitativen und regelkonformen Nachhaltigkeitsbericht zu erhalten.

Konkret sollen **ab Oktober 2022** – also nur wenige Monate vor der geplanten Erstanwendung! – **EU-Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung** mittels delegierter Rechtsakte **erlassen** werden. Die Standardentwürfe werden von der EFRAG ausgearbeitet. [26] Durch die Ausarbeitung möglicher eigener EU-Standards für die nichtfinanzielle Berichterstattung möchte die EU-Kommission eine globale Führungsrolle übernehmen, indem sie die Nachhaltigkeitsberichterstattung an die Finanzberichterstattung näher rücken lässt. Laut der Entwurfsfassung der *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD bzw. „CSR-RL 2.0“) nimmt die EU-Kommission auch Bezug auf bereits existierende globale Standards bzw. Rahmenwerke zur Nachhaltigkeitsberichterstattung, hier zu erwähnen beispielsweise die *Global Reporting Initiative* (GRI). [27] Nach dem Vorschlag der EU-Kommission sollen die noch zu entwickelnden Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verständlich, relevant, repräsen-

 Analyse der nichtfinanziellen Berichterstattung mit Umweltfokus – Auswirkungen auf KMU:

Hillmer:  
BC 2/2020, S. 59 f.

[www.bcbeckdirekt.de](http://www.bcbeckdirekt.de)

 bc 2020, 59 

tativ, nachprüfbar sowie vergleichbar sein und dazu führen, dass Nachhaltigkeitsinformationen in getreuer Art und Weise offengelegt werden. In Bezug auf die Inhalte der Nachhaltigkeitsberichterstattung, welche die EU-Standards abdecken sollen, werden im Entwurf zur CSRD die drei Kriterien *Environmental*, *Social* und *Governance* (ESG – auf Deutsch: Umwelt, Soziales und Unternehmensführung) genannt. [28]

#### Praxisempfehlung:

Dieser Plan erscheint jedoch zeitlich extrem knapp ausgelegt zu sein. Daher dürfte es für die meisten Unternehmen nicht ausreichen, bis Oktober 2022 abzuwarten. Es empfiehlt sich, **sich bereits jetzt mit den GRI**, die eine beachtliche und auch etwa von den DAX30-Konzernen mehrheitlich angewendete Zusammenstellung (Set) an Standards veröffentlicht haben, [29] **auseinanderzusetzen** und die ganz konkrete Einrichtung entsprechender Abbildungssysteme für die Unternehmenssteuerung – etwa für die Verbrauchsmessung, die CO<sub>2</sub>-Belastung von Produkten usw. – anzugehen. Denn diesbezüglich dürfte ein erheblicher Aufwand entstehen, und es müssen häufig völlig neue Berichterstattungssysteme etabliert werden.

Dabei können klassische Abbildungssysteme als Vorlage dienen, etwa die **Systematik der Kosten- und Leistungsrechnung** für die Zuordnung von während der Produktion entstandenem CO<sub>2</sub> auf die einzelnen Produkte. [30] Zum Thema „*Green Controlling*“ gibt es zudem schon vielfältige Ansätze. [31] Diesbezüglich sollte von Anfang an konsequent auf die konvergente (übereinstimmende) Ausgestaltung der Berichterstattung geachtet werden. Das *International Integrated Reporting Committee* (IIRC) fordert hier, dass ein integriertes Denken in die Geschäftspraxis aller Unternehmen einzubetten ist, was durch eine integrierte Berichterstattung als Unternehmensberichterstattungsnorm erleichtert wird. [32] Auch wenn die genauen Inhalte der Standardisierung des CSR-Richtlinienentwurfs noch nicht bekannt sind, dürfte die Befassung mit diesen Unterlagen bereits einen guten Einstieg in die Thematik ermöglichen, um den neuen Anforderungen an die Inhalte der Nachhaltigkeitsberichterstattung gewachsen zu sein.

Hinsichtlich der qualitativen und quantitativen Informationen ist zudem ein **stärkerer Prognose- und Zukunftsbezug** vorgesehen, was den klaren Fokus auf die integrierte Herangehensweise, d.h. die Verarbeitung der Nachhaltigkeitsinformationen direkt im Ziel- und Steuerungssystem des Unternehmens, bestätigt. Nur so können etwa aus Planungssystemen konsistente (wi-

derspruchsfreie) Prognoseinformationen abgeleitet werden, die auch einer künftig geforderten externen Prüfung dieser Teile der Lageberichterstattung gerecht werden.

Allerdings ist dies allein nicht ausreichend, da lediglich die Wirkungen des Umfelds auf das Unternehmen („**Outside-In**“-**Perspektive**) aufgeführt werden. Die EU zielt hingegen zunehmend (zusätzlich) auf die Darstellung der Auswirkungen des Unternehmens auf sein Umfeld („**Inside-Out**“-**Perspektive**), [33] was nicht notwendigerweise eine finanzielle Auswirkung auf das Unternehmen bedingt und daher völlig neuer Abbildungssysteme bedarf.

Für börsennotierte Unternehmen ist ausdrücklich der Einbezug von Nachhaltigkeitsaspekten in die **Vergütung des geschäftsführenden Organs** vorgesehen. [34] Eine Verankerung in der *Corporate Governance* sollte auch für KMU eine zweckmäßige Anregung sein, um das Zielsystem klar vor dem Hintergrund der Nachhaltigkeit zu denken. [35] Bedacht werden muss allerdings, wie diese Aspekte sinnvoll nach außen – sei es an die Öffentlichkeit oder „nur“ an die Kreditinstitute – kommuniziert werden sollen.

## 4. Fazit


Die deutliche **Ausweitung** der Notwendigkeit zur **Nachhaltigkeitsberichterstattung** – sei es mit der CSR-Richtlinie 2.0 direkt im Rahmen der Lageberichterstattung ab 2023 auf alle nach § 267 Abs. 3 HGB großen Kapitalgesellschaften bzw. Konzerne oder indirekt im Rahmen der Zulieferung von Daten für diese Berichterstattung aufgrund der Lieferkettenbetrachtung oder der Anforderung von Banken im Rahmen der Kreditvergabe – bedingt eine sehr **zeitkritische Auseinandersetzung** auch der KMU mit dieser Thematik.

Die Vorbereitungen werden erheblich erschwert aufgrund noch fehlender konkreter Anforderungen, die erst mit von der EU verabschiedeten und pflichtgemäß zu beachtenden Standards einer Nachhaltigkeitsberichterstattung im Oktober 2022 vorliegen sollen. Angekündigt ist aber bereits, dass neben der noch vergleichsweise einfach abzubildenden **Wirkung** von Nachhaltigkeitsaspekten **der Umwelt auf das Unternehmen**, die in einem auch für zumindest haftungsbeschränkte KMU (z.B. GmbH) gesetzlich vorgeschriebenen Risikomanagementsystem bereits Gegenstand sein sollten, auch die umgekehrte Perspektive eingenommen werden soll. Das heißt: Es wird über die **Wirkung des Unternehmens auf die Umwelt** zu berichten sein. Hierzu müssen meist völlig neue Abbildungssysteme –

 **Nichtfinanzielle Berichterstattung im Mittelstand – Europas Weichenstellungen erkennen:**

Dilßner/Müller:  
BC 6/2019, S. 281 ff.

[www.bcbeckdirekt.de](http://www.bcbeckdirekt.de)

 bc 2019, 281 

etwa von Ressourcenverbräuchen ausgehend – aufgebaut werden. Als zusätzliche, bislang für KMU ebenfalls nicht relevante Betrachtungsebene ist die gesamte Lieferkette in die Berichterstattung einzubeziehen.



Es empfiehlt sich schon jetzt für KMU, sich etwa mit den GRI auseinanderzusetzen und **nichtfinanzielle Berichtssysteme aufzubauen** oder zu **erweitern**. Dies sollte auch als Chance betrachtet werden, durch nachhaltiges unternehmerisches Handeln Wettbewerbsvorteile zu schaffen. Denn aufgrund der Vorgaben für Kreditinstitute ist es für KMU ratsam, die für den Geschäftserfolg maßgeblichen nachhaltigen Aspekte gleichwertig in die bereits bestehenden unternehmerischen Berichtsprozesse einzubetten, um einen Beitrag für mehr Vertrauen und Transparenz gegenüber Kapitalgebern, Investoren und auch Kunden leisten zu können.



**CSR-Berichterstattung: Fortschritte, aber noch klare Mängel:**

Hillmer:  
BC 7/2019, S. 306 f.

[www.bcbeckdirekt.de](http://www.bcbeckdirekt.de)

 bc 2019, 306 

## Anmerkungen

- [\*] Die Autoren geben ihre persönliche Meinung wieder.
- [1] Vgl. Hillmer, ZCG 2018, 138. Aus Gründen der Vereinfachung werden nachfolgend nur die Regelungen für den Einzelabschluss dargestellt.
- [2] Vgl. Europäische Kommission, Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen (Methode zur Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen), ABIEG Nr. C 2017 vom 7.7.2017.
- [3] Vgl. Müller/Scheid, PIR 2019, 330–336.
- [4] Vgl. Europäische Kommission, Nichtfinanzielle Angaben von Großunternehmen (Aktualisierung der Rechtsvorschriften). Abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12129-Revision-of-Non-Financial-Reporting-Directive/public-consultation\\_de](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12129-Revision-of-Non-Financial-Reporting-Directive/public-consultation_de) (Abruf: 17.5.2021).
- [5] Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag zur Änderung der CSR-Richtlinie vom 21.4.2021. Abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting_en.pdf) (Abruf: 15.5.2021).
- [6] Siehe für die Größendefinition der EU-Kommission: EU-Empfehlung 2003/361/EG vom 6.5.2003, ABl. EU L 124 v. 20.5.2003, 36. Die Größendefinition für große Gesellschaften entspricht in etwa der handelsrechtlichen Vorschrift des § 267 Abs. 3 HGB.
- [7] Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag zur Änderung der CSR-Richtlinie vom 21.4.2021, 13.
- [8] Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag zur Änderung der CSR-Richtlinie vom 21.4.2021, 13 f. Abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting_en.pdf) (Abruf: 15.5.2021).
- [9] Vgl. DRSC, Pressemitteilung vom 21.4.2021, <https://www.drsc.de/news/eu-kommissionsvorschlag-nfrd-ii/> (Abruf: 15.5.2021).
- [10] Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag zur Änderung der CSR-Richtlinie vom 21.4.2021, 19 f. Abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting_en.pdf) (Abruf: 15.5.2021).
- [11] Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag zur Änderung der CSR-Richtlinie vom 21.4.2021, 7. Abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting_en.pdf) (Abruf: 15.5.2021).
- [12] Vgl. Müller/Lindner, IRZ 2020, 139–145.
- [13] Vgl. IFRS, News zur Sitzung der Treuhänder der IFRS-Stiftung vom 2. bis 4.3.2021 <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2021/03/trustees-announce-strategic-direction-based-on-feedback-to-sustainability-reporting-consultation/> (Abruf: 15.5.2021).
- [14] Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag zur Änderung der CSR-Richtlinie vom 21.4.2021, 7. Abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting_en.pdf) (Abruf: 15.5.2021).
- [15] Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag zur Änderung der CSR-Richtlinie vom 21.4.2021, 16 f. Abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting_en.pdf) (Abruf: 26.4.2021).
- [16] Vgl. Schaefer/Schröder, WPg 2013, 1085 f.
- [17] Vgl. Schenkel-Nofz, ZfWU 2015, 291 f., Schaefer/Schröder, WPg 2018, 1325.
- [18] Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag zur Änderung der CSR-Richtlinie vom 21.4.2021, 19 f. Abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting_en.pdf) (Abruf: 26.4.2021).
- [19] So bereits Volland, BB 2015, 72; ebenso Haaker, StuB 2016, I, Heft 7.
- [20] Vgl. Europäische Kommission, Summary Report of the Public Consultation on the Review of the Non-Financial Reporting Directive, 20 February 2020–11 June 2020, Ref. Ares (2020) 3997889 – 29/07/2020, 17.
- [21] Vgl. Schaefer/Schröder, WPg 2017, 1325; ebenso Scheid/Müller, DStR 2017, 2245.
- [22] Vgl. Dilbner/Müller, BC 2019, 281–284.
- [23] Vgl. z.B. Bundesregierung, Deutsche Sustainable Finance Strategie vom 5.5.2021, 23 f. Abrufbar unter: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/deutsche-sustainable-finance-strategie.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=9](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/deutsche-sustainable-finance-strategie.pdf?__blob=publicationFile&v=9) (Abruf: 17.5.2021).
- [24] Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag zur Änderung der CSR-Richtlinie vom 21.4.2021, 5 ff. Abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting_en.pdf) (Abruf: 26.4.2021).
- [25] Vgl. Scheid/Baumüller/Needham, StuB 2020, 827.
- [26] Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag zur Änderung der CSR-Richtlinie vom 21.4.2021, 9. Abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting_en.pdf) (Abruf: 26.4.2021).
- [27] Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag zur Änderung der CSR-Richtlinie vom 21.4.2021, 32 f. Abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting_en.pdf) (Abruf: 26.4.2021).
- [28] Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag zur Änderung der CSR-Richtlinie vom 21.4.2021, 45 f. Abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/law/210421-proposal-corporate-sustainability-reporting_en.pdf) (Abruf: 26.4.2021).
- [29] Abrufbar in der deutschen Übersetzung unter <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-german-translations/> (Abruf: 15.5.2021).
- [30] Vgl. Deimel/Erdmann/Isemann/Müller, Kostenrechnung, 2017, 576 ff.

- [31] Vgl. z.B. ICV Arbeitskreis Green Controlling, <https://www.icv-controlling.com/de/arbeitskreise/ideenwerkstatt/green-controlling.html> (Abruf: 15.5.2021).
- [32] Vgl. IR-Framework 2021, Preface, 2 f., <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf> (Abruf: 15.5.2021).
- [33] Vgl. Müller/Scheid/Baumüller, BB 2021, 1323 ff., Heft 22.
- [34] Vgl. hierzu Lanfermann/Needham/Scheid, ZCG 2021, 87 ff.
- [35] Vgl. etwa Sassen et al., Stand nachhaltigen Wirtschaftens in Deutschland, [https://www.nachhaltigkeitsrat.de/wp-content/uploads/2021/05/2105012\\_Studie\\_Stand\\_nachhaltiges\\_Wirtschaften\\_Deutschland.pdf](https://www.nachhaltigkeitsrat.de/wp-content/uploads/2021/05/2105012_Studie_Stand_nachhaltiges_Wirtschaften_Deutschland.pdf) (Abruf: 17.5.2021).

## Praxisfall zum Ansatz von Restrukturierungsrückstellungen

Kay Hüneke und Martin Tettenborn [\*]

Nicht zuletzt durch die Corona-Krise bedingt, ist es denkbar, dass Unternehmen Restrukturierungsmaßnahmen durchführen müssen. Diese können den Ansatz von Rückstellungen notwendig werden lassen.

Die Autoren stellen dar, wie sich Restrukturierungsmaßnahmen insbesondere mit Blick auf den Zeitpunkt und den Umfang im handelsrechtlichen Jahresabschluss in Form von Rückstellungen niederschlagen. Dazu werden in Kapitel 2 in gebotener Kürze die rechtlichen Grundlagen dargestellt. Anschließend wird mittels verschiedener Fallgestaltungen in Kapitel 3 aufgezeigt, wann Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen anzusetzen sind. Eine Zusammenfassung wichtiger Ergebnisse schließt diesen Beitrag in Kapitel 4.



WP Kay Hüneke ist als Senior Manager bei der BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Düsseldorf tätig.



Prof. Dr. Martin Tettenborn ist Professor für ABWL, insbesondere Finanz- und Rechnungswesen und Controlling an der Hochschule Heilbronn am Campus Künzelsau – Reinhold-Würth-Hochschule (Internet: [hs-heilbronn.de/martin.tettenborn](https://hs-heilbronn.de/martin.tettenborn)).



### Die Kernfragen

- Unter welchen Voraussetzungen sind Restrukturierungsrückstellungen zu bilden? Wie wird hierbei der Rückstellungsbetrag bestimmt?
- Wann entsteht eine rückstellungspflichtige Außenverpflichtung?
- Unter welchen Bedingungen lösen einzelvertragliche Regelungen zum Abbau von Mitarbeitern oder zur Stilllegung einzelner Anlagen eine Restrukturierungsrückstellung aus?
- Welche bilanziellen Besonderheiten sind bei Restrukturierungsmaßnahmen innerhalb eines Konzerns zu beachten?