
Wegweiser Nachhaltigkeit

Praxisorientierter Überblick zu
Berichterstattung und Prüfung

Katharina Völker-Lehmkuhl / Christian Reisinger

1 Einleitung

Traditionelle Aufgabe des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer ist die Prüfung der Jahresabschlüsse von Unternehmen, das heißt des Zahlenwerks im Wesentlichen bestehend aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. Die GuV spiegelt dabei neben den Umsatzerlösen und Erträgen die Aufwendungen des abgelaufenen Geschäftsjahres wider. Die Aufwendungen unterliegen dabei – wie die übrigen Posten – dem Vollständigkeitsgebot des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB. Lange ging man in Theorie und Praxis davon aus, dass die Aufwendungen nur die finanziellen Aufwendungen erfassen, also nur monetäre Posten.

In der jüngeren Vergangenheit ist hier ein Umdenken zu beobachten. Wissenschaftler, Öffentlichkeit, Politik und Unternehmen nehmen immer mehr wahr, dass die Aufwendungen zur Erzeugung von Dienstleistungen und Gütern viel mehr umfassen als nur die Summe der hingegebenen Geldbeträge. Noch vor einigen Jahrzehnten wurde an den Universitäten völlig unbekümmert gelehrt, dass Luft, Meerwasser, Sand und Sonne freie Güter sind, die in unbegrenzter Menge vorhanden sind. Freie Güter durften nach dieser Sichtweise unbegrenzt ohne jede Gegenleistung verbraucht werden. Freie Güter sind nicht knapp und nicht bepreist. Somit spielten freie Güter für das Rechnungswesen der Unternehmen keine Rolle.

Die Theorie der freien Güter hat teilweise, zum Beispiel bezüglich der Nutzung der Sonnenenergie, auch heute noch Gültigkeit. Luft und Meerwasser sind heute jedoch nicht mehr als freie Güter zu sehen. Die in den letzten Jahren in zunehmender Menge erfolgten Ableitungen von Abgasen aus Kraftwerken, Fabriken und Kraftfahrzeugen in die Luft haben mittlerweile zu erheblichen lokalen und globalen Problemen geführt. War der Dieselmotor über Jahrzehnte das Flaggschiff der deutschen Automobilindustrie, hat man nun festgestellt, dass die durch Dieselfahrzeuge freigesetzten Stickstoffdioxide für den Menschen ein nicht unerhebliches Risiko für Erkranken der Atemwege und des Herz-Kreislaufsystems darstellen.

Die Ozeane wirken auf den Menschen so groß, dass man lange davon ausging, dass Ableitungen von Abwässern oder anderen Stoffen ohne Konsequenzen bleiben würden. Umso mehr erstaunt es heute, welche gravierende Wirkung kleine Ursachen haben können. Von den meisten Verbrauchern völlig unbemerkt hat die Kosmetikindustrie ihren Produkten in den letzten Jahren vermehrt Mikroplastik zugesetzt. Die Verbraucher, die sich beispielsweise über den angenehmen Schaum und Glanz des Duschgels erfreut haben, sind nicht im Traum auf die Idee gekommen, dass der abgeduschte Schaum über die Kanalisation und Flüsse seinen Weg in die Weltmeere finden würde und dort in den Mägen der Meeresbewohner landen würde. Dabei handelt es sich um kein marginales, sondern um ein bedeutendes globales Problem.

Sehr lange ging man davon aus, dass die Freisetzung von Kohlendioxid (CO_2) in die Atmosphäre keine nachteiligen Folgen hat. Handelt es sich bei CO_2 doch um ein auch in der Natur häufig vorkommendes Gas. Daher sah man in der Freisetzung von CO_2 durch die Verbrennung von fossilen Brennstoffen wie Kohle, Öl und Gas kein Umweltrisiko. Heute weiß man, dass die Menschheit zu viel CO_2 freigesetzt hat und hierdurch den anthropogenen, das heißt durch Menschen verursachten, Treibhausgaseffekt, der ein sehr ernsthaftes globales Problem darstellt, verursacht hat.

Die Beispiele haben exemplarisch aufgezeigt, dass Luft und Meerwasser keinesfalls freie Güter sind. Dem Wirtschaftswissenschaftler stellt sich daher die Frage, ob und gegebenenfalls wie diese Güter zu bepreisen sind. Ein Modell wurde 2005 in der Europäischen Union in die Praxis umgesetzt. Unternehmen der Energieerzeugung, Industrieunternehmen mit hohen CO₂-Emissionen und der Flugverkehr müssen am so genannten EU-Emissionshandel teilnehmen und für jede Tonne emittiertes CO₂ ein Emissionsrecht abgeben. Während die Emissionsrechte anfangs kostenlos an die Unternehmen ausgeteilt wurden, sind sie heute im Wesentlichen gegen Entgelt zu kaufen. Somit sind die Emissionen von CO₂ bepreist. Die Luft stellt diesbezüglich kein freies Gut mehr dar. Weitere Modelle der CO₂-Bepreisung befinden sich aktuell in der Diskussion.

Es ist eine eindeutige Tendenz dahingehend zu beobachten, dass Unternehmen langfristig nicht nur ihre monetären Ausgaben, sondern alle Auswirkungen ihres Handelns bilanzieren sollen. Seit dem Geschäftsjahr 2017 sind große kapitalmarktorientierte Unternehmen, große Kreditinstitute und große Versicherungsunternehmen mit mehr als 500 Arbeitnehmern verpflichtet, eine nichtfinanzielle Erklärung abzugeben. Es sind Mindestangaben zu den Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelangen, der Achtung der Menschenrechte sowie der Bekämpfung von Korruption und Bestechung zu machen. Relevant ist dabei nicht nur das Handeln in den inländischen Betriebsstätten, sondern die globalen Wirkungen des Unternehmensgeschehens in eigenen und fremden Betriebsstätten sowie entlang der Lieferkette. Während die Menschenrechte in inländischen Betriebsstätten im Regelfall gewahrt sind und Korruption in Deutschland eine untergeordnete Rolle spielt, sind die Verhältnisse in den Produktionsstätten in den Entwicklungsländern häufig deutlich schlechter. Hier kann die Bewusstseinsbildung einen ersten Schritt zur Verbesserung der Verhältnisse darstellen.

Neben den Unternehmen, die aufgrund gesetzlicher Vorgaben über ihre nichtfinanziellen Belange berichten, gibt es eine Reihe von Unternehmen, die sich auf freiwilliger Basis im kleineren oder größeren Umfang besonderes nachhaltig verhalten und hierüber Nachhaltigkeitsberichte veröffentlichen. Der nächste Schritt nach der Veröffentlichung von Berichten aus dem Bereich der Nachhaltigkeit, hierzu zählen auch CO₂-Bilanzen und die oben erwähnten nichtfinanziellen Erklärungen, ist für viele Unternehmen die Prüfung dieser Berichte durch unabhängige Wirtschaftsprüfer.

Die inhaltliche Prüfung von nichtfinanziellen Erklärungen oder anderen Berichten aus dem Bereich der Nachhaltigkeit stellt eine neue Herausforderung für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer dar. Das vorliegende Buch ist als Einstieg für die Kollegen gedacht, die sich bisher mit dem Thema Nachhaltigkeit eher weniger befasst haben. Es soll einen umfassenden Überblick über die Materie geben, anhand von Beispielen ein Verständnis über die grundsätzlichen Themen der Nachhaltigkeit liefern und zur vertiefenden Lektüre einzelner Teilaspekte anregen.

2 Das Konzept der Nachhaltigkeit

2.1 Entstehungsgeschichte

Nachhaltigkeit ist keineswegs ein neues Thema unserer Zeit, sondern hat die Menschheit immer wieder beschäftigt. So führten ein rasanter Bevölkerungsanstieg verbunden mit einem entsprechenden Wachstum der Städte im 18. Jahrhundert in Europa zu einer großen Energiekrise und extremen Holzknappheit. Die Weißtannen des Schwarzwalds wurden für die holländische Handelsflotte und die Pfahlgründung von Amsterdam benötigt. Auch Bergbau, Holzkohleproduktion und Glasbläser hatten einen hohen Holzbedarf. Die europäischen Wälder konnten den Holzbedarf nicht mehr decken, sie waren in einem miserablen Zustand. Dies war den meisten Menschen vermutlich bewusst, Maßnahmen zum Schutz der Wälder haben sie dennoch nicht getroffen. Es braucht wohl immer einen Vorreiter, der das Offensichtliche aufgreift und die Menschen wachrüttelt. Im 18. Jahrhundert war dies **Hans Carl von Carlowitz**, der in seinem Werk 1713 erschienenen Werk „Sylvicultura oeconomica oder Haußwirthliche Nachricht und Naturgemäße Anweisung zur Wilden Baum-Zucht“ zur nachhaltigen Bewirtschaftung des Waldes aufgerufen hat.¹ § 11 Abs. 1 des Bundeswaldgesetzes enthält mit der Aufforderung zur ordnungsgemäßen und nachhaltigen Bewirtschaftung des Waldes im Rahmen seiner Zweckbestimmung auch heute die 300 Jahre alten Forderungen des Hans Carl von Carlowitz, der heute als Erfinder der Nachhaltigkeit angesehen wird. Seine Aufforderung zum pfleglichen Umgang mit der Natur und ihren Rohstoffen, indem man dem Wald nicht mehr Holz entnehmen solle als nachwachse, bildete nicht nur die Grundlagen der modernen Forstwirtschaft, sondern entwickelte Allgemeingültigkeit.

Die aktuelle Nachhaltigkeitsdiskussion nahm 1983 mit der Einberufung der **Brundtland-Kommission** durch die Vereinten Nationen ihren Anfang. 19 unabhängige Bevollmächtigte aus 18 Ländern hatten den Auftrag zur Erstellung eines Perspektivberichts zu langfristig tragfähiger, umweltschonender Entwicklung im Weltmaßstab bis zum Jahr 2000 und darüber hinaus. Der **Brundtland-Bericht** „Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future“² wurde 1987 durch die Vereinten Nationen veröffentlicht und beeinflusste die internationale Debatte über Entwicklungs- und Umweltpolitik maßgeblich. Nach eingehenden Diskussionen auf zwei internationalen Konferenzen (1987 in London und 1988 in Mailand) war er der auslösende Hauptfaktor für die **Umweltkonferenz in Rio de Janeiro 1992**. Dieser über mehrere Jahre vorbereitete Weltgipfel der Vereinten Nationen mit ca. 10.000 Delegierten aus 178 Ländern hat bis heute Bedeutung. Ziel der Konferenz war die Weichenstellung für eine weltweite, nachhaltige Entwicklung. Ergebnis des Rio-Gipfels waren fünf Schriften zur Nachhaltigkeit:

- Rio-Erklärung über Umwelt und Entwicklung
- Klimarahmenkonvention
- Biodiversitätskonvention
- Walddeklaration
- Agenda 21

¹ Vgl. Frankfurter Allgemeine (2014).

² Vgl. UN (1987).

Der EU-Emissionshandel ist ein staatlich vorgeschriebenes Instrument zum Klimaschutz, das genau definierte Unternehmen zur Teilnahme verpflichtet, aber nicht unter die Nachhaltigkeitsdefinition dieses Buches fällt.

Der CO₂-Emissionshandel ist ein mittlerweile bewährtes, aber unzureichendes staatliches Steuerungsinstrument zur Reduzierung von Treibhausgasemissionen, da es nur die Emissionen der Energiewirtschaft, ausgewählter Industriezweige und des Luftverkehrs erfasst, aber die Emissionen des übrigen Verkehrs, der Haushalte (im Wesentlichen durch Raumwärme und Warmwasser) und der restlichen Wirtschaftszweige nicht erfasst. Daher fordern führende Ökonomen die Einführung einer **CO₂-Steuer**, die zusätzlich zum Emissionshandel den Ausstoß von Treibhausgasemissionen besteuern würde. Der Problematik, dass sozial schwache Haushalte, denen ein Ausweichen auf klimafreundliche Alternativen wie energieeffiziente Häuser und Elektromobilität nicht möglich sind, durch eine CO₂-Steuer zusätzlich belastet würden, kann man dadurch begegnen, dass die Einnahmen der CO₂-Steuer den Bürgern an anderer Stelle durch Steuersenkungen oder staatliche Zuschüsse beispielsweise zur Krankenversicherung wieder zurückgegeben werden. Die Schweiz und Schweden haben derartige Systeme bereits eingeführt.¹⁹

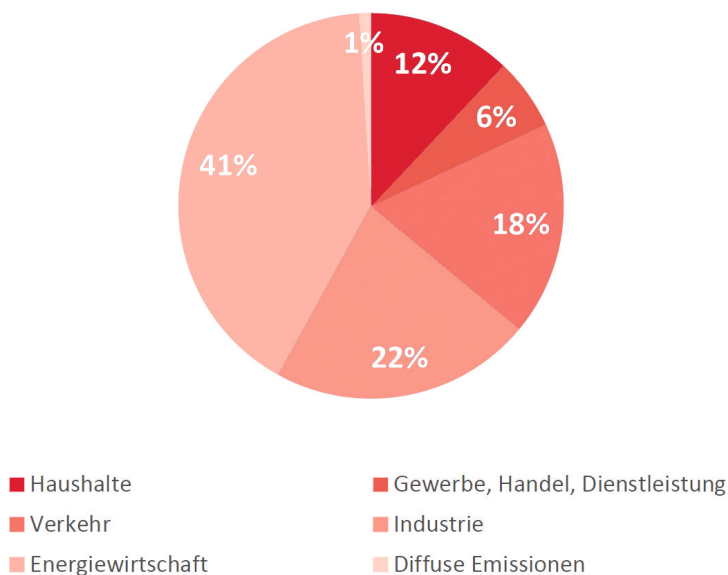


Abb. 2.4 Treibhausgasemissionen in Deutschland im Jahr 2017 nach Sektoren (eigene Abbildung auf Basis des Umweltbundesamts (2019a)).

¹⁹ Vgl. Welt (2019a), Welt (2019b) und Welt (2019c).

Das Gesetz zur Förderung der Entgelttransparenz (**Entgelttransparenzgesetz**) gebietet die gleiche Entlohnung von Männern und Frauen bei gleicher bzw. gleichwertiger Arbeit. Arbeitnehmer in Betrieben mit mehr als 200 Beschäftigten erhalten einen individuellen Auskunftsanspruch über die Kriterien und Verfahren der Entgeltfindung für ihre Tätigkeit und eine gleiche oder gleichwertige Tätigkeit sowie Informationen über Vergleichsentgelte. Verfügt das Unternehmen über mehr als 500 Beschäftigte, sind betriebliche Verfahren zur Entgeltgleichheit zu implementieren. Sind diese Unternehmen aufgrund anderer Vorschriften zur Erstellung eines Lageberichts verpflichtet, ist in diesem über den Stand der Gleichstellung und Entgeltlichkeit zu berichten. Dieser so genannte Entgeltbericht ist bei tarifgebundenen Unternehmen alle 5 Jahre, bei den übrigen Unternehmen alle 3 Jahre aufzustellen und offenzulegen. Auch wenn die Entgeltgleichheit einen wichtigen sozialen Aspekt darstellt, sehen wir in der Erfüllung der Pflichten nach dem Entgelttransparenzgesetz kein nachhaltiges Handeln im Sinne dieses Buches.

Ein weiteres Instrument zur Gleichstellung von Männern und Frauen ist die **Frauenquote**, allgemeiner auch als **Geschlechterquote** oder **Genderquote** bezeichnet. Gemäß § 52 Abs. 2 GmbHG legt die Gesellschafterversammlung in Unternehmen, die nach dem Drittelbeteiligungsgesetz ein Aufsichtsrat bestellen, für den Frauenanteil im Aufsichtsrat und der Geschäftsführung und einer Ebene darunter Zielgrößen fest. Der Aufsichtsrat legt die Zielgrößen fest, wenn dieser nach dem Mitbestimmungsgesetz, dem Montan-Mitbestimmungsgesetz oder dem Mitbestimmungsergänzungsgesetz bestellt wurde. Bei einem Frauenanteil von unter 30 Prozent, darf dieser Wert als Zielgröße nicht unterschritten werden. Gleichzeitig sind Fristen zur Erreichung der Zielgrößen von höchstens fünf Jahren festzulegen. Über die Frauenquote ist im Lagebericht im Rahmen der **Erklärung zur Unternehmensführung** gemäß § 289a Abs. 2 Nr. 4 bis Abs. 4 HGB zu berichten. Verstöße stellen einen berichtspflichtigen Gesetzesverstoß dar mit den entsprechenden Folgen für Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk. Die Besetzung der Führungsebenen mit Frauen ist ein Teil des nachhaltigen Engagements bezüglich der Ziele Demografie bzw. Diversity, das sich aber auf alle Führungsebenen bezieht.

Ein weiterer Teilaspekt des Bereichs Demografie bzw. Diversity wird unter dem Begriff **Inklusion** gefasst, der der UN-Behindertenrechtskonvention entstammt. Er bedeutet, dass Menschen mit und ohne Behinderung ganz selbstverständlich zusammen lernen, wohnen, arbeiten und leben. Unternehmen, die im besonderen Maße Menschen mit Behinderung in ihre Betriebe integrieren, verhalten sich in diesem Bereich besonders nachhaltig.

2.4 Entwicklungen in der heutigen Zeit

Seit Einführung des Begriffs der Nachhaltigkeit in den 1980er-Jahren hat sich der Umgang von Unternehmen mit dem Thema stark gewandelt. Stand dieses Thema anfangs noch weitgehend losgelöst vom eigentlichen Kerngeschäft auf der Agenda von Unternehmen (siehe 2.3.1), so lässt sich in den letzten Jahren beispielsweise eine immer stärkere **Integration mit dem Kerngeschäft** und der Unternehmensstrategie beobachten – was sich letztlich auch im wachsenden Trend hin zu integrierten Berichten widerspiegelt (siehe 3.2.2). Weiterhin lässt sich auch eine deutlich **intensivierte Zusammenarbeit** zwischen Unternehmen beobachten. Und nicht zuletzt geht auch das Thema **Digitalisierung** als aktueller Megatrend am Thema Nachhaltigkeit nicht spurlos vorbei:

Beispiel

Ein Beispiel für die Sogwirkung und die Netzwerkeffekte, die sich im Bereich der Nachhaltigkeit entfalten können, bildet der **Lebensmitteleinzelhandel**. Unternehmen wie WalMart, Tesco oder Rewe beschäftigen sich bereits seit vielen Jahren mit dem Thema Klimaschutz und erstellen eigene Klimabilanzen. Vorrangiges Ziel bisher war die Reduktion von Treibhausgasemissionen im Kerngeschäft, insbesondere durch die Umstellung auf Strom aus erneuerbaren Energiequellen und die Umsetzung von Energieeffizienzprogrammen in den Filialen. Die Effekte dieser Maßnahmen haben sich in zentralen Nachhaltigkeits-KPIs wie dem **CO₂-Ausstoß je Quadratmeter Verkaufsfläche** auch sichtbar niedergeschlagen (Beispiel REWE: Reduktion um 36 Prozent zwischen 2006 und 2014).⁷¹

Neuen Aufwind hat das Thema Klimaschutz in Deutschland jedoch insbesondere durch die Veröffentlichung einer umfassenden Klimaschutzstrategie durch **ALDI Süd** bekommen. Das Konzept nimmt neben eigenen Reduktionsmaßnahmen insbesondere auch Zulieferer und weitere Geschäftspartner mit in die Pflicht, wie das Unternehmen in seiner Klimapolitik klar darlegt:

„Von unseren Geschäftspartnern erwarten wir, dass sie ebenfalls zusammen mit ihren vorgelagerten Lieferkettenstufen einen Beitrag zur Begrenzung des globalen Temperaturanstiegs deutlich unter zwei Grad Celsius, möglichst 1,5 Grad Celsius, leisten. Wir erfassen, welche unserer strategischen Lieferanten Klimaziele definiert haben und eine eigene Carbon-Footprint-Erhebung durchführen. Diesen Prozess beginnen wir mit den Geschäftspartnern, die den größten Anteil unserer indirekten Scope-3-Emissionen verursachen.“⁷²

Es ist davon auszugehen, dass bereits diese Ankündigung in der Lieferkette des Lebensmitteleinzelhandels einen deutlichen Impuls auslöst und die Relevanz des Themas Klimaschutz für Zulieferer sprunghaft ansteigt.

3.2 Formen des Nachhaltigkeitsberichtes

3.2.1 Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung

Der Gesetzgeber hat kein bestimmtes Rahmenwerk bzw. spezielle Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung vorgeschrieben. Es wird aber empfohlen, der Berichterstattung ein anerkanntes Rahmenwerk zugrunde zu legen.⁷³ Das verwendete Rahmenwerk ist gem. § 289d HGB zu nennen. Wird auf die Verwendung eines Rahmenwerks verzichtet, so ist dies gemäß § 289d HGB nach dem **Apply-and-explain-Ansatz** anzugeben und zu erläutern.

⁷¹ Vgl. REWE (2014), S. 1.

⁷² ALDI Süd (2019), S. 8.

⁷³ Vgl. IDW (2017a).

Für Unternehmen und Wirtschaftsprüfer in Deutschland hat das IDW im Sommer 2017 ein Positionspapier zu den Pflichten und möglichen Zweifelsfragen zur nichtfinanziellen Erklärung bzw. der Nachhaltigkeitsberichterstattung herausgegeben.⁷⁴ Das IDW weist in diesem Positionspapier darauf hin, dass diese in der Entscheidung frei sind, welches nationale, europäische oder internationale Rahmenwerk sie nutzen. Die beiden geläufigsten Rahmenwerke sind die global angewandten **GRI-Standards** der **Global Reporting Initiative** sowie der 2011 erstmals veröffentlichte und mehrfach überarbeitete **Deutsche Nachhaltigkeitskodex** des Rats für Nachhaltige Entwicklung, der 2001 durch die Bundesregierung gegründet wurde. Die **Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen der EU-Kommission**⁷⁵ stellen keinen eigenständigen Standard dar, sondern geben den Anwendern Hilfestellungen bei der Erstellung der nichtfinanziellen Information.

Das **Greenhouse Gas Protocol (GHG Protocol)** ist der weltweit verbreitetste Standard zur Erstellung von Treibhausgasbilanzen, erfasst aber nicht die übrigen Aspekte der Nachhaltigkeit. Ebenfalls nur die klimabezogenen Informationen werden in den im Juni 2019 von der EU-Kommission veröffentlichten unverbindlichen **Leitlinien zur Berichterstattung (Guidelines on reporting climate-related information)** behandelt.

GRI-Standards

Die **GRI-Standards** sind mit mehr als 20.000 veröffentlichten Nachhaltigkeitsberichten de facto das internationale Standard-Rahmenwerk für die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen. Die **Global Reporting Initiative** wurde 1997 unter anderem auf Initiative des Umweltprogramms der Vereinten Nationen (UNEP) als Non-Profit Organisation mit Sitz in Amsterdam gegründet. Ziel der GRI-Standards ist die Standardisierung der globalen Nachhaltigkeitsberichterstattung. In Deutschland berichten ungefähr 60% der Unternehmen nach den Vorgaben des GRI (siehe auch **Abb. 3.3**).⁷⁶

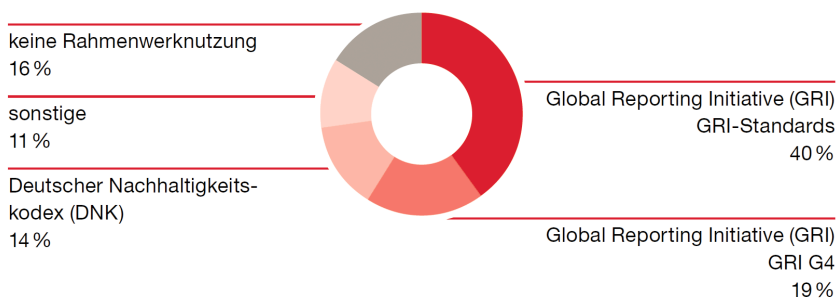


Abb. 3.3 Verwendete Rahmenwerke im DAX 160 für das Geschäftsjahr 2017⁷⁷

⁷⁴ Vgl. IDW (2017a).

⁷⁵ Vgl. EU (2017).

⁷⁶ Vgl. PwC (2018).

⁷⁷ Quelle: PwC (2018), S. 25.

Strukturelle Erfolgsfaktoren	Kommunikative Erfolgsfaktoren
Interne Positionierung zu gesellschaftlichem Engagement (top-down, bewusster Implementierungsprozess, Formulierung strategischer Ziele)	Fit von Kerngeschäft/Unternehmenstätigkeit und gesellschaftlichem Engagement
Institutionalisierung von CR in eigenständiger Fachabteilung	Fit von Wort und Tat, d.h. von tatsächlichem Engagement und Kommunikation
Enge Zusammenarbeit zwischen CR- und Kommunikationsabteilung oder Anschluss der CR-Abteilung an die Unternehmenskommunikation	Transparenz (Offenheit, Faktentreue, unabhängige Zertifizierung/Orientierung an Leitlinien und Kodizes)
Weitere Institutionalisierung in CR-Beirat/Kommission, dem wichtige Entscheidungsträger (Vorstandsmitglieder) angehören	Glaubwürdigkeit (Langfristigkeit des Engagements, Widerspruchsfreiheit der Kommunikation mit verschiedenen Stakeholdern)
Integration von CR in Strategiepapiere / Verankerung von CR in Unternehmenskultur (Unternehmenswerte; Guidelines, Verhaltenskodizes, Compliance)	Dialogorientierung
Langfristige Zielsetzung des gesellschaftlichen Engagements	Direkte Nachvollziehbarkeit des Engagements für Stakeholder (kommunikative Übersetzung abstrakter Ziele, Emotionalität der Kommunikation, Interaktion & Konkretisierung)
Orientierung an Standards und Rahmenrichtlinien; externe Evaluation	

Abb. 4.1 Überblick: Strukturelle und kommunikative Erfolgsfaktoren in der Nachhaltigkeitskommunikation (Quelle: Röttger und Schmitt 2014).¹³²

4.1 Erfolgsfaktoren bei der Nachhaltigkeitskommunikation

4.1.1 Fokus auf relevante Themen

Betrachtet man die Vielfalt der möglichen Themen alleine des GRI Standards¹³³, so wird deutlich wie komplex und diffus das Thema Nachhaltigkeit schnell werden kann. Gleichzeitig zeigt sich dadurch auch deutlich die wichtige Funktion der Wesentlichkeitsanalyse in der Eingrenzung und Priorisierung der möglichen Themen.

Die **Wesentlichkeitsanalyse** steht im **Zentrum** jeder Nachhaltigkeitsstrategie. Durch sie ergeben sich der Umfang der Nachhaltigkeitsstrategie und die Handlungsfelder und Schwerpunkte, die sich ein Unternehmen im Bereich Nachhaltigkeit setzt (siehe 3.3.1). Gleichzeitig lassen sich aus ihr konkrete Zielformulierungen und Management-Ansätze ableiten. Die Wesentlichkeitsanalyse ist also von entscheidender Bedeutung für die Art und Weise, wie Unternehmen das Thema Nachhaltigkeit für sich definieren und managen. In der Praxis jedoch können folgende Probleme mit der Wesentlichkeitsanalyse oder dem Umgang von Unternehmen mit den Ergebnissen der Wesentlichkeitsanalyse auftreten:

Die Beobachtung aus der Praxis ist, dass zumindest einige Unternehmen sich nicht leicht damit zu tun, Themen auszuklammern und sich in der Folge nur auf die wirklich relevan-

¹³² Vgl: Röttger und Schmitt (2014), S. 26.

¹³³ Siehe insbesondere die Auflistung der vom GRI behandelten Themen in Abschnitt 7.

ten Themen zu konzentrieren.¹³⁴ In gewisser Weise steht das Prinzip der Relevanz auch in einem **strukturellen Zielkonflikt** zum Prinzip der Vollständigkeit, dem sich viele Unternehmen aus Gründen der Glaubwürdigkeit verpflichtet fühlen und das beispielsweise auch der *Comprehensive* Option des GRI zugrunde liegt. Die Angst, dafür kritisiert zu werden, dass ein möglicherweise relevantes Thema ausgeklammert wurde, führt in der Tendenz dazu, dass häufig zu viele Themen auf einmal – und ohne klare Priorisierung – auf die Agenda gesetzt werden. Das verwässert zum einen die Nachhaltigkeitsbotschaft eines Unternehmens und schmälert oft auch den positiven *Impact*, den ein Unternehmen im Bereich Nachhaltigkeit entfalten kann.

Doch es gibt auch den umgekehrten Fall, bei dem Unternehmen zwar die Relevanz auf analytischer Ebene richtig eingrenzen, die **Wesentlichkeitsanalyse** jedoch dann bei der Umsetzung der Nachhaltigkeitsstrategie **kaum berücksichtigt** wird. Eine Studie des CSR-Beratung Scholz & Friends Reputation kommt daher zu dem Schluss, dass das volle Potenzial der Wesentlichkeitsanalyse in der Praxis nur selten ausgeschöpft wird und diese häufig erstaunlich losgelöst von den strategischen Zielen und Ausrichtungen von Unternehmen im Bereich Nachhaltigkeit ist. Auch würden viele Unternehmen – angelehnt an das Prinzip der Materialität aus dem Rechnungswesen – die Wesentlichkeit vorrangig aus Sicht des Unternehmens beurteilen und dabei die Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf Umwelt und Gesellschaft und deren Einfluss auf die Entscheidungen von Stakeholdern nicht adäquat berücksichtigen.¹³⁵ Daher dränge sich die Frage auf, *„ob es sich bei den Analysen dann nicht um eine fruchtlose Übung handelt und Wesentlichkeitsmatrizen in ihrer jetzigen Form nutzlos sind.“*¹³⁶

Damit aus der Wesentlichkeitsanalyse also ein Erfolgsfaktor für die Nachhaltigkeitskommunikation werden kann, ist es erforderlich, diese beiden Probleme zu vermeiden – also sich zum einen in der Analyse auf die wirklich relevanten Themen konzentrieren, diese dann aber auch prominent und effektiv in die Nachhaltigkeitsstrategie (und begleitenden Kommunikation) einbinden.

Beispiel

Die **Hassia Mineralquellen GmbH** ist ein mittelständischer Getränkehersteller aus Bad Vilbel, der sich seit über 150 Jahren in Familienbesitz befindet. Ursprünglich überwiegend durch regionale Marken positioniert, hat sich das Unternehmen in den letzten Jahrzehnten durch Zukäufe (u.a. von „Bionade“) und den Markteintritt in anderen Regionen zu einem der bundesweit führenden Mineralbrunnen entwickelt.

Das Thema Nachhaltigkeit spielt für das Unternehmen schon seit längerem eine zentrale Rolle in der Unternehmensphilosophie und es wurden in der Vergangenheit schon zahlreiche interne Energiesparmaßnahmen umgesetzt und CO₂-Reduktionspotenziale ausgeschöpft (z.B. die Umstellung auf Ökostrom). Durch eine sortimentsbezogene CO₂-Bilanzierung und Hotspot-Analyse, die gemeinsam mit einem spezialisierten Bera-

¹³⁴ Interessante – wenngleich nicht wissenschaftliche – Ausführungen dazu finden sich im Magazin StartingUp (2019).

¹³⁵ Vgl. insbesondere Taubken und Feld (2017), S. 2ff.

¹³⁶ Taubken und Feld (2017), S. 4.

5 Die Prüfung von Berichten aus dem Bereich der Nachhaltigkeit in der Praxis

5.1 Allgemeine Grundsätze und relevante Prüfungsstandards

In Deutschland gibt es bisher **keine inhaltliche Prüfungspflicht** der nichtfinanziellen Erklärung oder übrigen Nachhaltigkeitsberichterstattung durch den Wirtschaftsprüfer. § 171 Abs. 1 Satz 4 HGB verpflichtet den Aufsichtsrat zur inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung bzw. des nichtfinanziellen Berichts. Der Aufsichtsrat muss die Prüfung vornehmen und darf sie nicht vollständig auf den Prüfungsausschuss übertragen. Die Durchführung einer vorbereitenden Prüfung durch den Prüfungsausschuss ist zulässig, eine ungeprüfte Verwendung des Ergebnisses durch den Aufsichtsrat ist aber nicht erlaubt. Des Weiteren genügt es nicht sich ohne eigene Prüfungshandlungen nur auf den Bericht des Prüfungsausschusses zu stützen. Der Aufsichtsrat muss die Ordnungsmäßigkeit, das heißt die Einhaltung der einschlägigen Vorschriften des HGB, und Zweckmäßigkeit, das heißt die Übereinstimmung mit den Unternehmenszielen, der nichtfinanziellen Berichterstattung prüfen.

Der Abschlussprüfer muss prüfen, ob die Erklärung bzw. der Bericht fristgerecht vorgelegt wurden. Wurde die nichtfinanzielle Erklärung bzw. der nichtfinanzielle Bericht allerdings durch einen Wirtschaftsprüfer geprüft, so ist das Prüfungsurteil gemäß § 289b HGB zusammen mit der nichtfinanziellen Berichterstattung zu veröffentlichen.

Es gibt aber gute Gründe zur **freiwilligen Beauftragung** eines Wirtschaftsprüfers zur Prüfung von Teilen oder der gesamten Nachhaltigkeitsberichterstattung:

- Erlangung von **Prüfungssicherheit für den Aufsichtsrat**, sodass er wie beim Jahresabschluss und beim übrigen Lagebericht auf das fundierte Urteil des Abschlussprüfers als Grundlage seiner Prüfungstätigkeit nutzen kann
- **Wettbewerbsvorteil** gegenüber Unternehmen, die keine geprüften Nachhaltigkeitsinformationen vorlegen
- Höhere **Glaubwürdigkeit** gegenüber Kunden, Anteilseignern, Analysten, Mitarbeitern, NGOs, Lieferanten und übrigen Stakeholdern
- Verbesserung der **Kommunikation**
- Stärkung der **Reputation** der Marke
- **Akquisitionsvorteile** bezüglich Bestands- und neuen Kunden
- **Einbeziehung** in die Lieferkette bei Bestands- und Neukunden
- Bevorzugung oder Vermeidung von Nachteilen bei **Ausschreibungen**
- Erhöhte **Attraktivität** als Arbeitgeber
- Steigerung der **Marktkapitalisierung**
- Fundierte **Unterstützung** der Unternehmensführung bei Selbstvergewisserung über die Ordnungsmäßigkeit des nachhaltigen Engagements
- **Vorschläge zur Verbesserung** der internen Prozesse
- Anregungen zur Verankerung von Nachhaltigkeit in der **Corporate Governance**

Diese Vorteile führen dazu, dass in der Praxis bereits die Mehrzahl der nichtfinanziellen Erklärungen extern geprüft wird. Dies erfolgt bisher mehrheitlich als Auftrag mit begrenzter Prüfungssicherheit.

Wurde Ihre Nichtfinanzielle Erklärung extern geprüft? (n = 81)

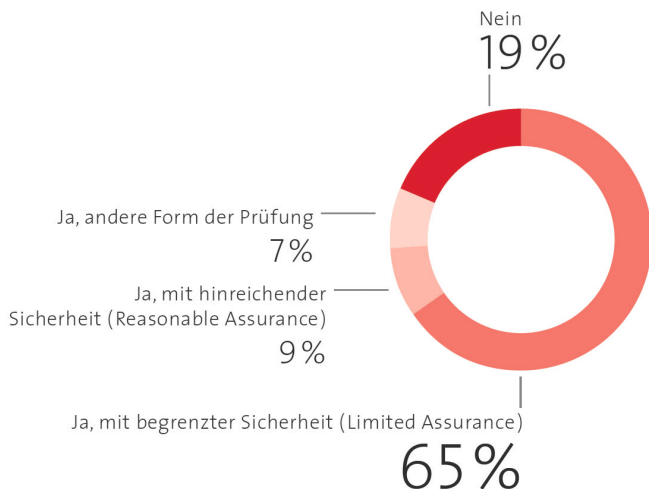


Abb. 5.1 Externe Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung¹⁴⁸

Solange die Prüfung nichtfinanzieller Erklärungen und von Berichten im Bereich der Nachhaltigkeit auf Basis freiwilliger Beauftragungen erfolgt, können Prüfungsumfang und die zugrundeliegenden Prüfungsstandards **frei vereinbart** werden. Einschlägig sind hierbei folgende Prüfungsstandards und Verlautbarungen:

- **AA1000AS:** AccountAbility 1000 Assurance Standard, 2018.
- **IDW PS 821:** IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung oder prüferischer Durchsicht von Berichten im Bereich der Nachhaltigkeit, in der Fassung vom 06.09.2006.
- **ISAE 3000:** International Standard on Assurance Engagements, Assurance Engagements other than audits or reviews of historical financial information (Betriebswirtschaftliche Prüfungen, die keine Prüfungen oder prüferische Durchsichten vergangenheitsorientierter Finanzinformationen sind), Stand 12/2013.
- **Positionspapier des IDW: Vorformulierte Bescheinigungen**, Stand 09.03.2015.
- **ISAE 3410:** International Standard on Assurance Engagements, Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements (Betriebswirtschaftliche Prüfungen von Treibhausgasbilanzen), Stand 06/2012.
- **IDW PS 350 n.F.:** IDW Prüfungsstandard: Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung, Stand 12.12.2017.

¹⁴⁸ Quelle: Deutsches Global Compact Netzwerk (2018), S. 16.

- **IDW EPS 351:** Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Die Behandlung der Angaben zur nichtfinanziellen Berichterstattung und der (Konzern-)Erklärung zur Unternehmensführung durch den Abschlussprüfer, wird derzeit entwickelt.
- **IDW EPS 352:** Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Inhaltliche Prüfung der Angaben zur nichtfinanziellen Berichterstattung, der (Konzern-)Erklärung zur Unternehmensführung und des Entgeltberichts im Rahmen der Abschlussprüfung, wird derzeit entwickelt.
- **ISA 720 (Revised) (DE):** International Standard on Auditing 720 (Revised) (Entwurf-DE), Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers in Zusammenhang mit sonstigen Informationen, Stand 11/2017.
- **IDW PS 202:** Die Beurteilung von zusätzlichen Informationen, die von Unternehmen zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden, Stand 09/2010. Der Standard wird durch **ISA 720 (Revised) (DE)** ersetzt und daher in diesem Buch nicht mehr behandelt.
- **IDW PS 982:** IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung des internen Kontrollsystems des internen und externen Berichtswesens, in der Fassung vom 03.03.2017.

AA1000AS

Als 2003 der nach einem zweijährigen Prozess von der gemeinnützigen Organisation AccountAbility von mehr als 4.500 Wirtschaftsprüfern, Kapitalanlegern, NGOs, Unternehmen und Verbänden entwickelte Standard AA1000AS¹⁴⁹ vorgestellt wurde, war er weltweit der erste Prüfungsstandard speziell für Nachhaltigkeitsprüfungen. Er basiert auf folgenden Prinzipien, deren Einhaltung zu prüfen ist:

- **Inklusivität:** Einbindung der Stakeholder bei Entwicklung und Umsetzung der Nachhaltigkeitsstrategie
- **Wesentlichkeit:** Themen, die Entscheidungen, Handlungen und Leistungen der Organisation oder deren Stakeholder beeinflussen, sind wesentlich.
- **Reaktivität:** Organisation reagieren durch Entscheidungen, Handlungen und Gestaltung auf die Themen ihrer Stakeholder.

Die Prüfung gemäß AA1000AS soll finanzielle und nicht finanzielle Aspekte verbinden, andere Zertifizierungen können dabei eingebunden werden. Es wird nach Prüfungen gemäß Typ 1 und Typ 2 unterschieden. Bei Typ 2 erfolgt auch eine Prüfung der Verlässlichkeit von Prüfungsnachweisen.

Der AA1000AS fand nach seiner Veröffentlichung großen Anklang, er hat in nationalen und internationalen Fachkreisen durchaus einen guten Ruf, konnte sich aber gegen den ISAE 3000, der heute in Deutschland der übliche Standard für Nachhaltigkeitsprüfungen darstellt, nicht durchsetzen.

¹⁴⁹ Vgl. AAS (2019).