

MAECENATA

OBSERVATORIUM

ANALYSEN, POSITIONEN UND DISKURSE ZU ZIVILGESELLSCHAFT, ENGAGEMENT UND PHILANTHROPIE

Nr.24 – Juni 2018

Auswirkungen der CSR-Richtlinie bzw. des CSR-RUG auf Nonprofit-Organisationen in Deutschland

Mögliche Folgen der Reform der Rechnungslegung gewinnorientierter Unternehmen

von Josef Baumüller

1. Einleitung

So vage und insofern problematisch der Begriff der „Nachhaltigkeit“, auch: Corporate (Social) Responsibility bzw. C(S)R, für sich genommen ist, so wenig lässt sich dessen Bedeutungsgewinn in Forschung und Praxis über die letzten Jahrzehnte hinweg übersehen.¹ Eine neue Dynamik erlangte diese Entwicklung dabei in den letzten rund zehn Jahren, mit einem besonderen Schwerpunkt innerhalb der EU. Als eine wichtige Reaktion auf die sog. Finanz- bzw. Wirtschaftskrise um das Jahr 2008 wurde der Ruf nach einem vielschichtigeren Verständnis für den Erfolg von Unternehmen laut; die Fokussierung auf kurzfristige (finanzielle) Interessen von Eigentümern wurde als ein wesentlicher Treiber hinter den beobachteten Fehlentwicklungen identifiziert.

Die EU-Kommission veröffentlichte daraufhin u.a. eine neue Nachhaltigkeitsstrategie, die diesen Ansprüchen Rechnung tragen soll. Nachhaltiges Wirtschaften wird in dieser nicht lediglich als freiwillige Willensentscheidung des Managements verstanden, sondern als ein verbindlicher Anspruch an das Handeln von Unternehmen. Hierunter sind v.a. gewinnorientierte Unternehmen verstanden, während NPOs im Hinblick auf diese allerdings eine wichtige Kontrollfunktion zugesprochen wird.

Zur Umsetzung wurde die Richtlinie 2014/95/EU (auch: „CSR-Richtlinie“) erlassen. Nach einem mehrjährigen und von kontroversen Diskussionen bestimmten Entwicklungsprozess wurden erstmals auf umfassende Art und Weise verbindliche Informationspflichten zur nichtfinanziellen Leistung – so die begriffliche Verankerung der Idee der Nachhaltigkeitsleistung im europäischen Bilanzrecht – von Unternehmen vorgeschrieben. Die Rechnungslegung wurde deswegen als Instrument zur Verhaltensänderung gewählt, als die EU-Kommission dabei deren Anspruch betont, „dass der Offenlegung von Informationen zur Nachhaltigkeit, wie sozialen und umweltbezogenen Faktoren, durch die Unternehmen eine große Bedeutung zukommt, um Gefahren für die Nachhaltigkeit aufzuzeigen und das Vertrauen von Investoren

und Verbrauchern zu stärken. Die Angabe nichtfinanzieller Informationen ist nämlich ein wesentliches Element der Bewältigung des Übergangs zu einer nachhaltigen globalen Wirtschaft, indem langfristige Rentabilität mit sozialer Gerechtigkeit und Umweltschutz verbunden wird. In diesem Zusammenhang hilft die Angabe nichtfinanzieller Informationen dabei, das Geschäftsergebnis von Unternehmen und ihre Auswirkungen auf die Gesellschaft zu messen, zu überwachen und zu handhaben.“² Kurz gesagt ist der Anreizmechanismus hinter jener des „name and shame“.

Im Sektor der gewinnorientierten Unternehmen wurde diese Entwicklung häufig als „Paradigmenwechsel“ bezeichnet, was ihre einschneidende Relevanz für die davon Betroffenen illustriert. Allerdings: Auch wenn NPOs selbst nicht unmittelbar hierunter fallen, ergeben sich doch Ausstrahlungseffekte auf diese. Viele gestalten sich hierbei als Handlungsoptionen, die etwa neue Perspektiven im Spektrum der eigenen Leistung bzw. der Finanzierungsquellen eröffnen. Aus diesem Grunde scheinen diese Organisationen gut beraten, sich ebenso frühzeitig mit den dargestellten Entwicklungen zu befassen.

2. Nichtfinanzielle Berichterstattung nach dem CSR-RUG – ein Kurzausschnitt

Im grundsätzlichen Einklang mit der europäischen Rechtsordnung wurden die Vorgaben der CSR-Richtlinie durch das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (CSR-RUG) in deutsches Recht transformiert. Während die CSR-Richtlinie für diese Rechtstransformation jedoch eine Umsetzungsfrist bis 6. Dezember 2016 gewährt hatte, konnte sie tatsächlich erst im April 2017 abgeschlossen werden. Dies zeigt bereits deutlich die Intensität der Diskussionen zu den neu geschaffenen Berichtspflichten, die sich auch auf nationaler Ebene fortsetzten. Diese Verzögerung

wirkte sich jedoch nachteilig auf die berichtspflichtigen Unternehmen aus – sind diese doch mit der Anforderung konfrontiert worden, sog. „nichtfinanzielle Erklärungen“ in ihre Berichterstattung für Geschäftsjahre zu integrieren, die nach dem 31. Dezember 2016 begonnen haben (und somit noch vor der Vorlage des Gesetzes selbst).

Die neuen Berichtspflichten wurden in die §§ 289b bis 289e HGB eingefügt, was weitere systematische Anpassungserfordernisse in diesem Titel des Gesetzes nach sich zog (als Teil der Bestimmungen zur Rechnungslegungspflicht für Konzerne fanden diese Vorgaben in den §§ 315b und 315c HGB gleichsinnig Niederschlag).³ Sie adressieren Unternehmen, die kumulativ drei Kriterien erfüllen: Es handelt sich um große Unternehmen (1), die kapitalmarktorientiert Unternehmen bzw. Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen sind (2) und zusätzlich im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen (3). Nach Schätzung des deutschen Gesetzgebers fallen hierunter 377 Unternehmen (zzgl. 171 weitere Mutterunternehmen, die nur ihren Konzernabschluss um eine konsolidierte nichtfinanzielle Berichterstattung ergänzen müssen).⁴ Diese stellen die größten Unternehmen des Landes dar, die für einen bedeutsamen Teil der Wirtschaftsleistung der Bundesrepublik verantwortlich zeichnen.

Im Rahmen der Berichtspflicht sind jene Angaben zu tätigen, „die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit auf die in Absatz 2 genannten Aspekte erforderlich sind“ – so legt es die „Generalnorm“ in § 289c Abs. 3 HGB fest. Diese beinhaltet zugleich das Proprium der nichtfinanziellen Berichterstattung innerhalb der EU: So ist zwar über die wesentlichen „Auswirkungen“ des unternehmerischen Handelns zu berichten, was dem Berichtsfokus der „traditionellen“ Nach-

haltigkeitsberichterstattung entspricht. Berichtspflichtig sind diese Auswirkungen aber erst, wenn sie gleichzeitig für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des berichtenden Unternehmens wesentlich sind. Anders gesagt stehen hier jene Teilbereiche der Nachhaltigkeit im Fokus, die sich auch aus Sicht der Eigentümer rechnen. Damit fügt sich die Berichterstattung schlüssig in den Gesamtrahmen der Vorgaben für gewinnorientierte Unternehmen. Und es ist vielleicht erst dieser sog. „Business Case for Sustainability“, der die für das Management dieser Unternehmen Verantwortlichen davon überzeugt, dem Thema einen entsprechend hohen Stellenwert beizumessen.⁵

Die Angaben, die an dieser Schnittmenge materialisieren, haben jedenfalls fünf Themenfelder – sog. „Aspekte“, i.S.v. „Überschriften“ – abzudecken:

- Umweltbelange (z.B. Treibhausgasemissionen, Wasserverbrauch, Luftverschmutzung)
- Arbeitnehmerbelange (z.B. Gesundheitsschutz, Sicherheit am Arbeitsplatz, Geschlechtergleichstellung)
- Sozialbelange (Schutz und Entwicklung lokaler Gemeinschaften)
- Achtung der Menschenrechte (Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen)
- Bekämpfung von Korruption und Bestechung (entsprechende Instrumente hierzu)

Die Einzelthemen, die innerhalb dieser Aspekte – oder auch zusätzlich identifizierter – als berichtsrelevant analysiert werden, haben eine Vielzahl an Mindestangaben zu umfassen. Hierzu zählen die Beschreibung der im Umgang mit den Themen verfolgten Konzepte (inkl. Due-Diligence-Prozesse) sowie deren Ergebnisse. Darüber hinaus sind nichtfinanzielle Leistungsindikatoren – KPI – verpflichtend anzugeben sowie die

„wesentlichen Risiken, die mit den Geschäftsbeziehungen der Kapitalgesellschaft, ihren Produkten und Dienstleistungen verknüpft sind und die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die [...] genannten Aspekte haben oder haben werden“ (§ 289c Abs. 3 Nr. 4 HGB). Letzteres stellt einen aus Unternehmenssicht besonders kritisierten Punkt dar – muss somit der Berichtsfokus auf die Kunden und Lieferanten eines berichtspflichtigen Unternehmens ausgeweitet werden, was eine sehr weitläufige Anforderung darstellt. Dies trägt die bedeutsame Implikation in sich, dass faktisch eine weitaus größere Zahl an Unternehmen mittelbar durch das CSR-RUG betroffen ist, als es der im Gesetz festgehaltene unmittelbare Anwenderkreis nahe legt. Auch diese Unternehmen haben so Informationen zu erheben und zu den Berichtsprozessen beizutragen, die sich aus den gesetzlichen Verpflichtungen ergeben.⁶

Es steht den berichtspflichtigen Unternehmen darüber hinaus offen, sich bei der Berichterstattung auf „nationale, europäische oder internationale Rahmenwerke“ (§ 289d HGB) zu stützen. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass die gesetzlichen Anforderungen in vielen Punkten vage bleiben und v.a. noch keine Beispielberichte o.Ä. vorliegen. Rahmenwerke zur Berichterstattung wie die Sustainability Reporting Standards der GRI bieten hier weitaus umfassendere Leitlinien – nicht zuletzt im Sinne der Vergleichbarkeit der Berichterstattung im Betriebsvergleich. Entsprechend häufig wird davon in der Praxis bisher Gebrauch gemacht. Die im Bilanzrecht des HGB dargelegten Bestimmungen zu den Berichtsinhalten sind aber unbeschadet dessen als Mindeststandards zu berücksichtigen. In Teilbereichen sind die gesetzlichen Bestimmungen jedoch regelmäßig nicht mit den Anforderungen jener Rahmenwerke deckungsgleich und fordern

weitergehend ein (punktuelles) Abweichen von diesen.

Die berichtspflichtigen Unternehmen können ihre Verpflichtungen als Teil der bisher schon vorgeschriebenen Unternehmensberichterstattung erfüllen und die Informationen im Lagebericht als „nichtfinanzielle Erklärung“ bereitstellen. Alternativ wird ihnen das Wahlrecht eingeräumt, einen gesonderten „nichtfinanziellen Bericht“ offenzulegen – oder aber die Informationen auf der Internetseite des berichtspflichtigen Unternehmens zu veröffentlichen. Dies hat prima vista gestaltungstechnische Implikationen, etwa im Hinblick auf die (auch formale) Verknüpfung der traditionellen Finanzberichterstattung mit der nunmehr erforderlichen nichtfinanziellen Berichterstattung. Im Detail folgt hieraus aber ebenso eine Vielzahl an unterschiedlichen Rechtsfolgen für die Berichterstattung selbst und ihre Prüfung.

Die ersten Befunde zur Praxis der nichtfinanziellen Berichterstattung zeigen eine große Heterogenität auf. Gewährte gesetzliche Wahlrechte werden in unterschiedlicher Weise ausgeübt – und auch darüber hinaus sehr vielfältige Antworten auf die Interpretationsspielräume des Gesetzestextes gefunden.⁷ Im Hinblick auf die Ansprüche eines Normenrahmens für eine anspruchsvolle, vergleichbare Unternehmensberichterstattung ist dieses Bild als höchst problematisch zu beurteilen. Es zeigt aber zugleich auf, dass die Erstanwendung der Gesetzesbestimmungen für das Geschäftsjahr 2017 erst den Beginn eines Entwicklungspfades markiert – da entsprechender Druck auf die Unternehmen folgen wird, in formaler wie materieller Hinsicht ihre Berichterstattung weiterzuentwickeln.

3. Mögliche Auswirkungen auf NPOs – zugleich Perspektiven zum Umgang mit diesen

Wie bereits dargelegt, fallen NPOs im Regelfall nicht unter den unmittelbaren Anwendungsbereich der Pflichten zur nichtfinanziellen Berichterstattung. Bei differenzierterer Auseinandersetzung mit der behandelten Materie zeigen sich jedoch drei mögliche Anknüpfungspunkte, die Entwicklungslinien für die Zukunft darstellen können.⁸

Der erste Anknüpfungspunkt wurde, wie in Kap. 1 angeklungen, bereits durch die EU-Kommission selbst festgehalten. Auch wenn der Fokus der gegenständlichen Regulierung auf gewinnorientierte Unternehmen gelegt wurde, um zu einem nachhaltigen Wandel beizutragen, wird NPOs die Rolle als kritische Kontrollinstanzen dieser Entwicklung zugebilligt, von diesen sogar eingefordert; in ihrer Strategie für die soziale Verantwortung für Unternehmen (2011–2014) findet sich dazu folgende Passage: „Gewerkschaften und Organisationen der Zivilgesellschaft zeigen Probleme auf, erzeugen Druck, um Verbesserungen zu erreichen, und können gemeinsam mit den Unternehmen auf konstruktive Weise Lösungen erarbeiten.“⁹ NPOs übernehmen hier also die Rolle eines Treibers der (gesellschaftlich) erwünschten Entwicklungen; ggf. aber haben sie auch sicherzustellen, dass solche potentiell wichtigen Themen nicht in Vergessenheit geraten, die nicht unter einen „Business Case for Sustainability“ abbildbar sind. Organisationen, die ihren Schwerpunkt typischerweise in Bereichen wie dem Umweltschutz oder die Wahrung der Interessen von Arbeitnehmern verortet haben, erschließen sich hierdurch schnell ein neues Maß an Transparenz – gestützt von einem entsprechenden „Leidensdruck“ der Unternehmen, den Dialog zu suchen (um Inhalte für ihre Berichterstattung zu generieren).

Damit verbunden ist allerdings zugleich die Frage, wie es NPOs selbst mit ihrer Nachhaltigkeit halten. Deren bisherige Praxis der Nachhaltigkeitsberichterstattung zeichnet ein vergleichsweise unterentwickelter Status quo aus. Es ist daher zu erwarten, dass sie sich nun zunehmend mit der Forderung konfrontiert sehen, transparent Rechenschaft über ihr Tun unter Nachhaltigkeitsgesichtspunkten abzulegen – unter ähnlichen Maßstäben, wie sie nun an gewinnorientierte Unternehmen gelegt werden (wenngleich wohl mit breiterem Fokus), nicht zuletzt von NPOs. Dabei ist zu bedenken, dass die Auseinandersetzung mit den „Auswirkungen“ des eigenen Tuns ohnedies in NPOs eine längere Tradition mit viel höherer Dringlichkeit hat und daher „Startvorteile“ zu erwarten wären. Diesen Maßstäben zu entsprechen kann zunehmend zu einem die Legitimität sichernden Faktor im (Anspruchsgruppen-) Management dieser Organisationen werden. Dem steht freilich der kritische Befund entgegen, dass noch immer Transparenzdefizite in der Rechnungslegung von NPOs zu beklagen sind – und daher ein Gesinnungswandel notwendige Voraussetzung ist.¹⁰ Auch hinsichtlich der Transparenz im Finanzbereich, der ebenso eine der „Säulen“ des modernen Nachhaltigkeitsgedankens darstellt. Der möglicher Weise zunehmender Druck von außen mag das Seinige aber dazu beitragen.

Letztlich, und dies birgt die kurzfristig vielleicht attraktivsten Anknüpfungspunkte für NPOs: Neue Optionen im Hinblick auf Kooperationen zwischen diesen Organisationen und gewinnorientierten Unternehmen eröffnen sich – was für Erstere insbesondere auch mit neuen Finanzierungsquellen, die erschlossen werden können, verbunden ist. Durch die neuen Berichtspflichten sehen sich gewinnorientierte Unternehmen mit der Notwendigkeit konfrontiert, Nachweise über Aktivitäten zu

erbringen, die in einem größeren Sinnzusammenhang stehen. Nicht immer wird es ihnen möglich sein, in angemessener Zeit und mit ebensolchem Aufwand Projekte, Maßnahmen etc. in diesem Sinne zu konzipieren und umzusetzen. NPOs können daher diese Aufgabe „outgesourct“ erhalten; das Spektrum der Möglichkeiten reicht von einer bloßen Spendenform hin zu gemeinsam inhaltlich realisierten Langfristprojekten. Wird dies sinnvoll, mit strategischem Fokus in Angriff genommen, tragen solche Partnerschaften das Potential in sich, für beide Seiten nutzenstiftend zu sein. NPO ist anzuraten, hier den ersten Schritt zu gehen; dass hier durchaus eine Wettbewerbsdynamik zwischen NPOs die Folge sein mag, ist nicht auszuschließen und unterstreicht weiter die Empfehlung der frühzeitigen Auseinandersetzung mit diesen Potentialen.

4. Fazit und Ausblick

Wie dargestellt wurde, reichen die Implikationen der neuen Berichtspflichten zur „nichtfinanziellen Berichterstattung“ weit über die Anforderung hinaus, ein neues Berichtsformat zur Verfügung zu stellen. Bezweckt wird vielmehr ein – passender Weise – „nachhaltiger“ Gesinnungswandel. Dies setzt gewinnorientierte Unternehmen unter Druck. Und obschon diese in der erstmaligen Anwendung vermutlich zum wesentlichen Teil damit beschäftigt waren, den Mindestanforderungen des Gesetzestextes gerecht zu werden, wird für die folgenden Jahre eine Weiterentwicklung der Praktiken notwendig sein – in formaler wie in inhaltlicher Hinsicht.

Letzteres trägt zahlreiche Anknüpfungspunkte für NPOs in sich. Auch wenn diese nicht unmittelbar von den neuen Berichtspflichten im Bilanzrecht des HGB betroffen sind, können sie sich Vorteile hieraus erschließen – bzw. sind Ausstrahlungswirkungen i.S. höherer Anforderungen an ihre eigene Rechenschaft zu erwarten.

Dies frühzeitig zu erkennen und proaktiv die damit einhergehenden Chancen zu adressieren kann diesen Organisationen in mannigfaltiger Hinsicht neue Perspektiven eröffnen.

Mag. (FH) Josef Baumüller ist fachlicher Mitarbeiter am Controller-Institut, Wien und Tulln an der Donau, sowie Lehrbeauftragter und externer Doktorand am Institut für BWL der Universität Wien.

E-Mail-Abonnement & Download unter:
www.observatorium.maecenata.eu

¹ Z.B. *Baumüller*, Corporate Social Responsibility (CSR), SWK 2015, 983.

² ErwGr. 3 der RL 2014/95/EU.

³ Für eine detaillierte Darstellung siehe weiterführend *Baumüller/Nguyen*, Umsetzung der CSR-Richtlinie im deutschen und im österreichischen Bilanzrecht, KoR 2017, 413 ff.

⁴ Vgl. BT-Drucksache 18/9982, S. 35.

⁵ Vgl. *Baumüller/Schaffhauser-Linzatti*, In Search of Materiality for Nonfinancial Information – Reporting Requirements of the Directive 2014/95/EU, smf 2018, im Erscheinen.

⁶ Vgl. *Baumüller*, Gewollte und ungewollte (Neben-)Wirkungen des Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetzes (NaDiVeG), BÖB 2/2017, S. 60.

⁷ Für erste Befunde zu Teilbereichen siehe *Baumüller/Nguyen*, Zur Operationalisierung des Wesentlichkeitsgrundsatzes im Rahmen der nichtfinanziellen Berichterstattung, PiR 2018, im Erscheinen.

⁸ Siehe zum Folgenden auch die leitenden Ausführungen bei *Stoll*, Die „CSR-Richtlinie“ – Signal für die Sozialwirtschaft!?, in: *Deinert/Schrader/Stoll*, Corporate Social Responsibility (CSR) (2015) S. 98 ff; sowie den Studienüberblick bei *Spraul*, Nonprofit-Organisationen und Nachhaltigkeit – Stand der Forschung und Perspektiven, in: *Theuvsen/Andeßner/Gmür/Greiling*, Nonprofit-Organisationen und Nachhaltigkeit (2017) S. 11 (S. 15 f.).

⁹ *EU-Kommission*, KOM(2011) 681 endgültig, S. 9.

¹⁰ Z.B. *Horak/Baumüller*, Controlling und Rechnungswesen in NPOs, in: *Simsa/Meyer/Badelt*, Handbuch der Nonprofit-Organisation, 5. Aufl. (2013) S. 313 (S. 323 ff.).