

IDW POSITIONSPAPIER

ZUKUNFT DER NICHTFINANZIELLEN BERICHTERSTATTUNG UND DEREN PRÜFUNG

STAND 16.10.2020



INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER

INHALT

1. Vorbemerkungen	3
2. Weitergehende Standardisierung der nichtfinanziellen Berichterstattung	6
3. Fortentwicklung zur integrierten Unternehmensberichterstattung	8
4. Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung	10
5. Fazit und Ausblick	12



1. VORBEMERKUNGEN

Die externe Unternehmensberichterstattung unterliegt aktuell einem tiefgreifenden Wandel, geprägt vor allem von den deutlich stärker artikulierten Interessen der Stakeholder: Stand über Jahrzehnte die „klassische“ Finanzberichterstattung mit Fokus auf die Shareholder im Vordergrund, werden nunmehr verstärkt auch (zusätzliche) nichtfinanzielle Informationen – vor allem zu ESG-Aspekten – nachgefragt, die unterschiedlichsten Adressaten dienen, neben den Investoren also vor allem solchen Personengruppen, die (als Nicht-Gesellschafter) den externen Effekten der Unternehmen hinsichtlich Umweltbelastungen, Menschenrechten etc. ausgesetzt sind. Oft wird in diesem Zusammenhang von der „**Licence to Operate**“ gesprochen, die nur transparent und nachhaltig wirtschaftenden Unternehmen von ihren Stakeholdern zugestanden wird.

Die Berichterstattung über die wirtschaftliche Lage der Unternehmen soll also um die direkten und indirekten Auswirkungen solcher Effekte auf das Unternehmen und dessen Umfeld erweitert werden. Der europäische Gesetzgeber hat auf diesen eindeutigen Paradigmenwechsel in einem ersten Schritt reagiert und bestimmten kapitalmarktorientierten Unternehmen sowie großen Finanzdienstlern mit dem CSR-Reporting zusätzliche nichtfinanzielle Berichtspflichten auferlegt. Eine zwingende inhaltlich-materielle Prüfung ist bisher nicht vorgesehen.

Die notwendige Fortentwicklung der Unternehmensberichterstattung fügt sich ein in die aktuellen europäischen Bestrebungen, gewaltige Finanzvolumina in nachhaltige Investitionen zu lenken („Sustainable Finance“). Auch hier stellen erweiterte Unternehmensinformationen einen notwendigen Baustein dar. Erste Ansätze sind dazu bereits in das EU-Recht u.a. im Rahmen der Taxonomie-Verordnung aufgenommen worden: Ab 2022 müssen Nicht-Finanzunternehmen, die zur CSR-Berichterstattung verpflichtet sind, z.B. den Anteil „grüner“ Umsatzerlöse und Investitionen veröffentlichen.

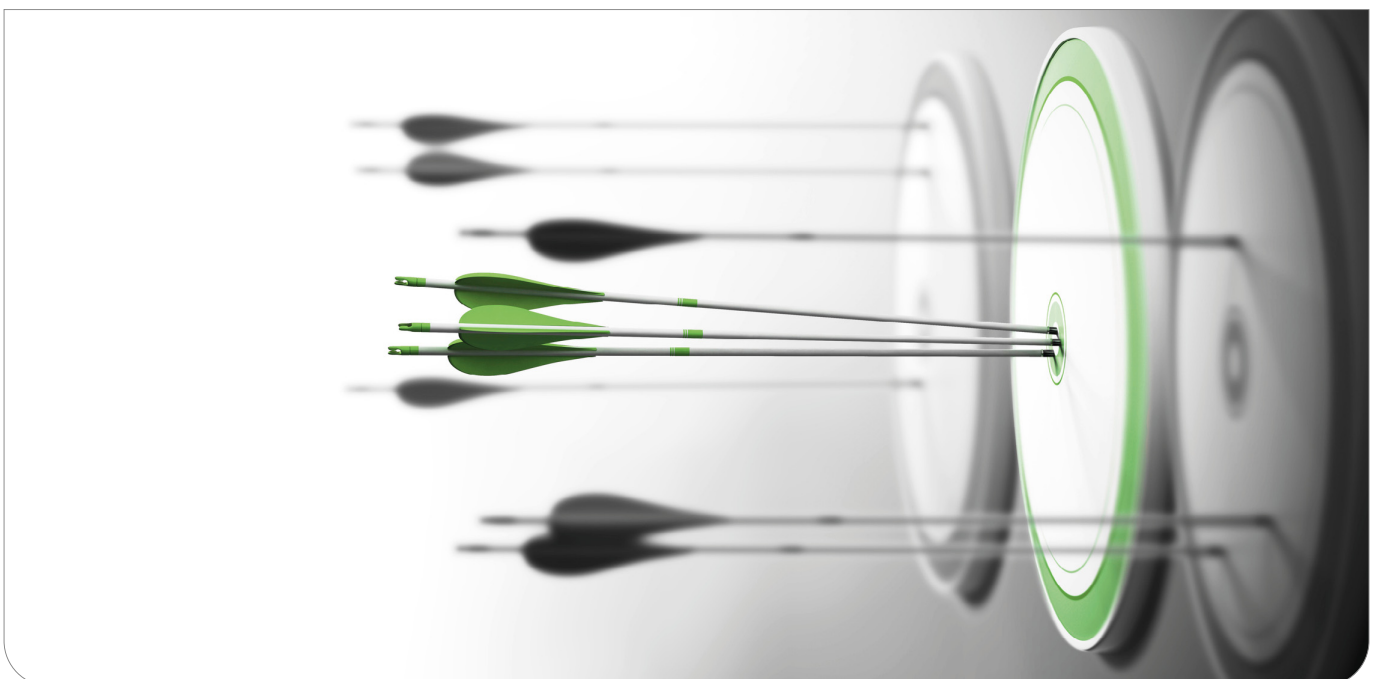
Auf verschiedenen Ebenen zeigt sich nach den Erfahrungen der letzten Jahre und Monate, dass die bisherigen Maßnahmen des europäischen und nationalen Gesetzgebers nicht das letzte Wort sein können. Ein weitergehender Handlungsbedarf ist auch von den internationalen Institutionen erkannt worden, was bereits zu intensiven Diskussionen führt. Die Kritik macht sich vor allem an drei Ansatzpunkten fest:

- 
1. Bemängelt wird zunächst die **fehlende (internationale) Vergleichbarkeit** des (meist qualitativen) CSR-Reporting. Die EU-Richtlinie enthält lediglich bestimmte Rahmenvorgaben. Diese werden zwar durch unverbindliche Leitlinien der EU-Kommission ergänzt, allerdings erreicht die Vergleichbarkeit des CSR-Reporting in der europäischen und internationalen Praxis keinesfalls den Grad der Vergleichbarkeit der Finanzberichterstattung. Dieses Problem wird verstärkt durch die (mögliche) Nutzung unterschiedlicher globaler Rahmenwerke der nichtfinanziellen Berichterstattung. Damit stellt sich unmittelbar die Frage einer stärkeren **Standardisierung** in diesem Bereich.
 2. Auch wenn es schon seit Längerem Bestrebungen einer **integrierten Berichterstattung** gibt, muss konstatiert werden, dass nach der bisherigen europäischen Konzeption und deren praktischer Umsetzung finanzielle und nichtfinanzielle Informationen weitgehend unverbunden (zumindest ohne gemeinsames Rahmen- und Bewertungskonzept) dargestellt werden. Da die wirtschaftliche Lage der Unternehmen (erweitert um zusätzliche Stakeholder-Auswirkungen) vermittelt werden soll, kann letztlich nur eine weitergehende integrierte Berichterstattung zielführend sein. Damit wird eine erhebliche Weiterentwicklung des bisherigen konzeptionellen Rahmens notwendig.

3. Die **obligatorische Prüfung** der finanziellen Berichterstattung der Unternehmen ist ein festes und etabliertes Institut funktionierender Kapitalmärkte. Regulatoren und Adressaten erkennen an, dass ohne Vertrauen in die finanzielle Berichterstattung keine effiziente Kapital- und Güterallokation (z.B. Investments) in offenen Märkten möglich ist. Die externe Prüfung durch einen unabhängigen Wirtschaftsprüfer stellt dieses Vertrauen sicher. Die nichtfinanzielle Berichterstattung dient aber ebenfalls der Information der Stakeholder des Unternehmens, damit diese auf dieser Grundlage Entscheidungen über die Allokation von Kapital und „Gütern“ treffen können (z.B. Konsumentenverhalten, Arbeitsplatzwahl etc.). Damit stellt sich unmittelbar die Frage einer Prüfungspflicht für die nichtfinanziellen Informationen mit der gleichen Reichweite und Urteilsicherheit wie bei der Finanzberichterstattung.

Im Folgenden wird die Positionierung des IDW zu den drei aufgeworfenen Ansatzpunkten dargestellt und ein kurzer Ausblick gegeben.

Das Positionspapier bezieht sich insbesondere auf die Zukunft des ESG-Reporting von kapitalmarktorientierten Unternehmen, die aktuell von der CSR-Richtlinie erfasst werden. Um dem steigenden Bedarf nach nichtfinanziellen Informationen gerecht zu werden, unterstützt das IDW grundsätzlich eine maßvolle und schrittweise Ausweitung des Kreises der berichtspflichtigen Unternehmen. Eine unmittelbare und vollständige Übertragung der weitreichenden Anforderungen für große kapitalmarktorientierte Unternehmen auf kleinere und mittlere Unternehmen scheint nicht zielführend.





2. WEITERGEHENDE STANDARDISIERUNG DER NICHTFINANZIELLEN BERICHTERSTATTUNG

Unbestritten dienen international standardisierte (und damit vergleichbare) Berichtsnormen der Effizienz internationaler Kapitalmärkte. Aus diesem Grund hat die EU auch die IFRS als Berichtsnorm für kapitalmarktorientierte Unternehmen in der Union festgelegt. Da hinsichtlich der nichtfinanziellen Aspekte vergleichbare Informationsbedürfnisse der Adressaten bestehen, ist es naheliegend, hier ebenfalls auf einen **internationalen Berichtsstandard mit breiter Akzeptanz** zu setzen. Ein solcher existiert allerdings hinsichtlich der erforderlichen Präzisierung und eines ganzheitlichen Ansatzes noch nicht (vgl. Abschn. 3).

Keines der von vielen NGO angebotenen Rahmenwerke kann bislang auf eine durchgehende internationale Akzeptanz verweisen. Auch existiert aktuell kein Gremium, welches (als Standardsetter) die notwendige breite Akzeptanz genießt. Der International Accounting Standards Board (IASB) hatte sich in der Vergangenheit zurückhaltend zu einem Standardsetting in diesem Bereich geäußert, allerdings gibt es zwischenzeitlich deutliche Zeichen einer Öffnung (dazu später mehr). **Idealerweise wäre möglichst schnell eine Standardsetting-Struktur auf internationaler Ebene zu schaffen.**

Das IDW folgt hier grundsätzlich der im Cogito-Paper „Interconnected Standard Setting For Corporate Reporting“ von Accountancy Europe (AcE) aufgeworfenen Position. AcE untersucht darin verschiedene Ansätze (unter denen auch eine europäische Lösung ist), präferiert zutreffend aber eine internationale Lösung unter dem Dach der bisherigen IFRS-Stiftung unter Etablierung eines Boards für Nachhaltigkeitsberichterstattung neben dem IASB. Dazu würden die vorhandenen Steuerungs- und Aufsichtsgremien bei der Stiftung mit erweitertem Know-how und erweiterten Rechten ausgestattet.

Aktuell ist eine Initiative bekannt geworden, die ggf. die Schaffung eines internationalen Standardsetters beschleunigt: Am 11. September 2020 haben fünf führende Organisationen (NGO), die bisher schon Rahmenwerke, Standards, Plattformen etc. für die Nachhaltigkeitsberichterstattung angeboten haben, eine gemeinsame Vorgehensweise zur Schaffung einer einheitlichen und umfassenden Lösung vorgeschlagen. Beteiligt sind CDP, eine Plattform zur Veröffentlichung von Umweltinformationen, das Climate Disclosure Standards Board (CDSB), die Global Reporting Initiative (GRI), deren Standards bisher die meiste Verwendung in der Nachhaltigkeitsberichterstattung finden, das International Integrated Reporting Council (IIRC) und das Sustainability Accounting Standards Board (SASB), welches Industriespezifische Standards anbietet. Der Zusammenschluss dieser Organisationen wurde u.a. vom World Economic Forum (WEF) gefördert. Von besonderer Bedeutung ist, dass diese Initiative un-

mittelbar die Anbindung an die Finanzberichterstattung (IFRS, US-GAAP) sucht und damit die oben präferierte Lösung aufgreift.

Die International Federation of Accountants (IFAC) als internationale Organisation der Wirtschaftsprüfer hat zeitgleich unmittelbar zur Etablierung eines neuen Standardsetters bei der IFRS-Stiftung aufgerufen, in dessen Entwicklung auch die International Organization of Securities Commissions (IOSCO) als globale Organisation der Börsenaufsichten einbezogen werden sollte. Nach den Vorstellungen der IFAC soll der neue Standardsetter mit den fünf zuvor genannten Organisationen zusammenarbeiten. Zwischenzeitlich haben die Treuhänder der IFRS-Stiftung ein Konsultationspapier veröffentlicht, um den Bedarf an globalen Nachhaltigkeitsstandards zu ermitteln und zu prüfen, welche Rolle die Stiftung bei der Entwicklung solcher Standards spielen könnte. In diesem Papier wird ebenfalls vorgeschlagen, das Standardsetting zur Nachhaltigkeitsberichterstattung in einem Sustainability Standards Board neben dem IASB unter dem eigenen Dach der Stiftung zu übernehmen.

Im Unterschied zu dem internationalen Ansatz prüft die EU als wesentlicher (supranationaler) Treiber mit Rechtssetzungskompetenz zurzeit eine mögliche Entwicklung eines **Berichtsstandards auf europäischer Ebene**. Die EU-Kommission hat hierzu die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) darum gebeten, erste vorbereitende Prüfungen vorzunehmen und Empfehlungen zu erarbeiten. Die konkrete Umsetzung bedürfte europäischer Rechtsakte. Inwieweit hier die Rahmenwerke etc. der bisherigen Standardsetter (z.B. IIRC, GRI)

berücksichtigt werden, scheint offen. Ebenso bleibt abzuwarten, wie die EU auf die zuvor dargestellten Initiativen, insbesondere der Treuhänder der IFRS-Stiftung, reagieren wird.

Sofern die Etablierung weltweiter Standards unter dem Dach der IFRS-Stiftung nicht in einem vertretbaren Zeitrahmen realisiert werden kann, sieht es das IDW als gangbaren **Zwischenschritt** an, zunächst eine Lösung auf europäischer Ebene unter Nutzung existierender Berichtswerke und mit der Möglichkeit zur Übernahme einer späteren globalen Lösung zu entwickeln. Die Suche nach einem

Ideal-Modell darf nicht der „Show-Stopper“ für die dringend notwendige Fortentwicklung sein.

Im Idealfall könnte ein europäischer Standard auch als Startpunkt für einen internationalen Standard dienen. Analog zum heutigen Übernahmeprozess der IFRS ist dann eine Einbeziehung in den europäischen Endorsement-Prozess erforderlich.

Das IDW wird die Entwicklungen eng begleiten und sich aktiv in die Diskussionen einbringen, um soweit als möglich zu einer einheitlichen und effizienten Lösung beizutragen.



3. FORTENTWICKLUNG ZUR INTEGRIERTEN UNTERNEHMENSBERICHTERSTATTUNG

Mit dem Ziel, die wirtschaftliche Lage von Unternehmen ganzheitlich zu vermitteln, muss die bisherige Konzeption der Rechnungslegung zu einer integrierten Berichterstattung fortentwickelt werden. Die Berichterstattung würde damit sowohl finanzielle als auch nichtfinanzielle Informationen umfassen. Der Status Quo kann also (ebenfalls) nur als Zwischenschritt akzeptiert werden. Idealerweise widmet sich die Erarbeitung eines internationalen nichtfinanziellen Berichtsstandards von Beginn an einer solchen integrierten Lösung. Da dies erhebliche Zeit erfordern würde, wäre ggf. auch eine Übergangslösung denkbar, die das bisherige CSR-Reporting fortentwickelt und konkretisiert. Hier könnte z.B. auf die ESG-Kenngrößen des World Economic Forum zurückgegriffen werden, die zusammen mit den großen Prüfungsgesellschaften entwickelt worden sind. Gleiches gilt für die Empfehlungen der TFCO. **Zeitnah sollte sichergestellt werden, dass die Bericht-**

erstattung über nichtfinanzielle Aspekte als Teil des Lageberichtes anzusehen ist und weder räumlich noch zeitlich abweichend präsentiert werden kann. Dies entspricht auch dem Charakter der nichtfinanziellen Informationen, die zumindest zu einem späteren Zeitpunkt auch finanzielle Konsequenzen für ein Unternehmen haben können (z.B. durch Reaktionen von Konsumenten, Kapitalgebern etc.) und daher auch als sog. „Pre-Financials“ bezeichnet werden.

Damit ist aber auch der Weg für eine tiefgreifende Weiterentwicklung der externen Berichterstattung vorgezeichnet: Wesentliches Ziel der externen Rechnungslegung ist – stark zusammengefasst – die vergleichbare Information über den Unternehmenserfolg und seine Zusammensetzung in einer abgelaufenen Berichtsperiode (Vergangenheitsbezug) sowie über die Möglichkeit, in künftigen Berichtsperioden Erfolge zu erzielen (Zukunftsbezug). Gerade letzteres hat in letzter Zeit an Bedeutung gewonnen. Insofern ist es naheliegend, die bisher nichtfinanziellen Aspekte ebenfalls in monetäre Größen zu überführen und damit eine **„Gesamterfolgsrechnung“** zu ermöglichen, die sowohl zur Messung der Zielerreichung als auch zur Beurteilung des Zukunftserfolges herangezogen werden kann. Eine solche Fortentwicklung scheint auf den ersten Blick schwierig, allerdings sollte bedacht werden, dass die gesamte Historie der externen Berichterstattung auf dem Erkennen neuer relevanter Sachverhalte und deren Bewertung für Zwecke der Einbeziehung in die Rechnungslegung besteht. Zudem bestehen bereits heute verschiedene Methoden und Datenquellen, die eine entsprechende Bewertung (bisher!) nichtfinanzieller Aspekte für Zwecke der Rechnungslegung erlauben.

Das IDW unterstützt daher die Maßnahmen der EU-Kommission zur Entwicklung eines neuen einheitlichen Standards zur Messung und monetären Bewertung von ESG-Auswirkungen von Unternehmen (**„Green Accounting Principles“**). Die Kommission hat dazu u.a. die Value Balancing Alliance (VBA) mandatiert, die explizit einen solchen Ansatz verfolgt. Den Ansatz in die Governance-Struktur und Prozess-Organisation der Unternehmen zu integrieren („Integrated Thinking“), ist dann natürlich zunächst die Aufgabe von Management und Aufsichtsrat.





4. PRÜFUNG DER NICHTFINANZIELLEN BERICHTERSTATTUNG

Berichtsadressaten müssen ihre Entscheidungen auf die veröffentlichten Unternehmensberichte stützen können. Das IDW setzt sich daher für eine obligatorische Prüfung sowohl der finanziellen also auch der nichtfinanziellen Informationen ein. Neben den schon bislang mit hinreichender Sicherheit durch Wirtschaftsprüfer zu prüfenden finanziellen Informationen

sind daher nach Auffassung des IDW auch die nichtfinanziellen Informationen mit hinreichender Sicherheit zu prüfen. Lediglich in einer überschaubaren Übergangsphase sollten auch Prüfungen der nichtfinanziellen Informationen mit beschränkter Sicherheit zulässig sein. Ein sachgerecht fortentwickelter internationaler bzw. – sofern als Zwischenschritt notwendig –

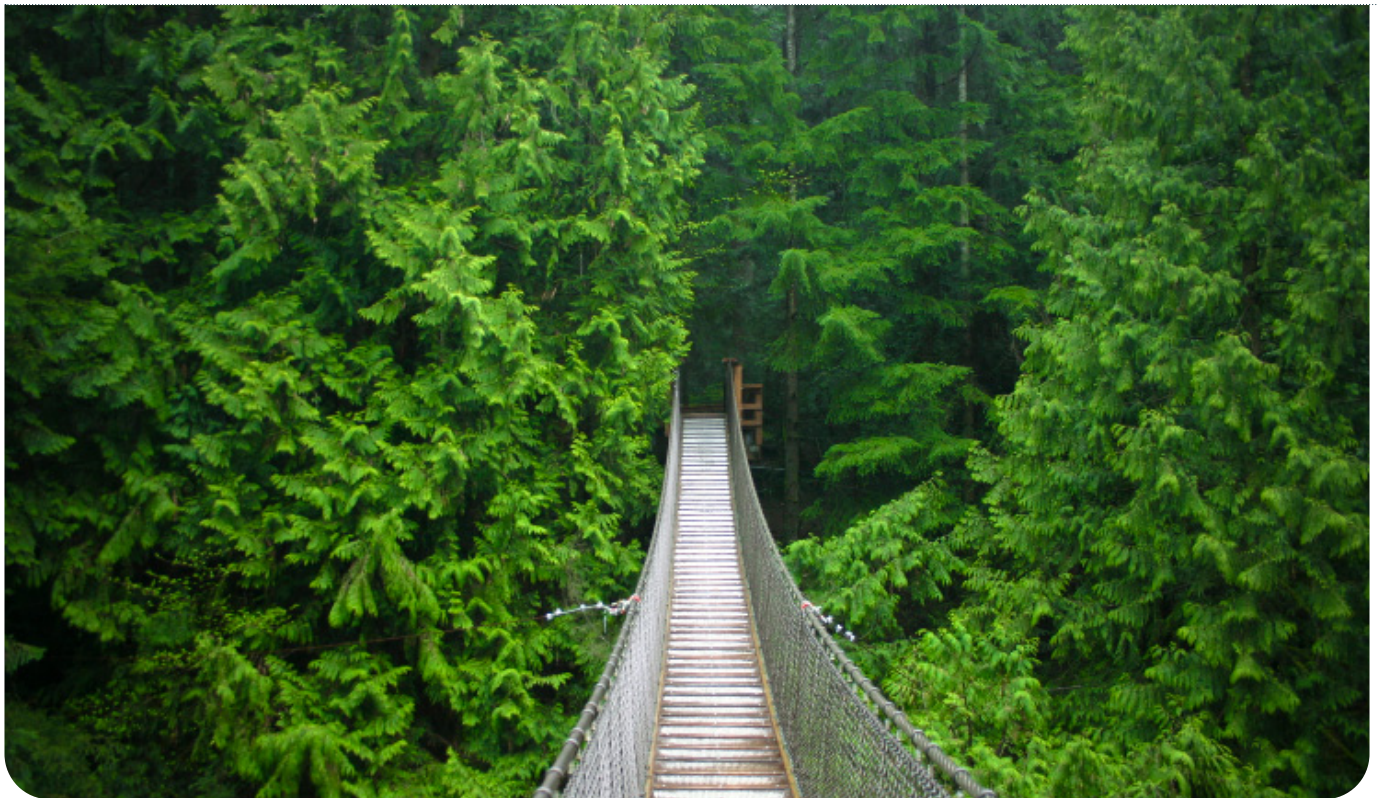
europäischer Berichtsstandard für nichtfinanzielle Informationen (später für eine vollumfänglich integrierte Berichterstattung) könnte dabei geeignete Kriterien für eine obligatorische externe Prüfung darstellen.

Unzweifelhaft verlangt die Prüfung nichtfinanzieller Informationen spezifisches Know-how. Dies entspricht allerdings auch der bisherigen Situation, da bestimmte Prüfungssachverhalte immer schon ein spezifisches Know-how vorausgesetzt haben (z.B. hinsichtlich Altersversorgung) und die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften dieses aus diesem Grund auch vorhalten.

Weiterhin ist die Prüfung nichtfinanzieller Informationen (vor allem auf der Grundlage des ISAE 3000 (Rev.)) nicht neu, da die Lageberichterstattung schon heute nichtfinanzielle Informationen enthält, die sich auch nicht unmittelbar aus der konventionellen Buchführung ableiten lassen. Wirtschaftsprüfer verfügen also schon seit langem über eine entsprechende Prüfungsmethodik, die sich in Deutschland beispielsweise in der neuen Fassung von *IDW PS 350* als relevantem Prüfungsstandard zur Prüfung des Lageberichts manifestiert. Darin enthalten ist auch die Prüfung prognostischer Informationen. Zudem erfolgen bereits heute Prüfungen mit hinreichender Sicherheit von (separaten) Nachhaltigkeitsberichten durch

Wirtschaftsprüfer. Auch für die Prüfung von Risikomanagementsystemen verfügen die Wirtschaftsprüfer über das geeignete Instrumentarium. Ferner unterliegen die Wirtschaftsprüfer im Unterschied zu anderen Berufsgruppen strengen Berufsgrundsätzen (etwa zur Unabhängigkeit und zur Qualitätssicherung). Insofern plädiert das IDW auch für eine einheitliche Prüfung der gesamten Berichterstattung durch einen Wirtschaftsprüfer. Bei einer fortschreitenden Integration finanzieller wie nichtfinanzieller Informationen lässt sich eine Prüfung relevanter Informationselemente durch unterschiedliche Instanzen ohnehin nicht rechtfertigen. Zudem kennen Wirtschaftsprüfer aus der Abschlussprüfung unternehmensspezifische Systeme, Prozesse und Risiken. Diese Erkenntnisse nutzen sie bei der Prüfung von nichtfinanziellen Informationen.

Selbstverständlich verlangt eine erweiterte und integrierte Berichterstattung auch die Implementierung neuer Systeme und Prozesse, inklusive interner Kontrollen, in den Unternehmen. Diese sind unmittelbar Gegenstand des geschilderten Prüfungsvorgehens. Die Schaffung dieser Voraussetzungen verlangt Know-how und Zeit. Zusammen mit Stakeholdern und Unternehmen sind Wirtschaftsprüfer aber gerüstet und bereit, diesen Weg zu gehen.



5. FAZIT UND AUSBLICK

Eine dem Informationsbedarf unterschiedlicher Stakeholder genügende, vergleichbare und vertrauenswürdige externe Berichterstattung ist notwendig und erreichbar. Eine Fortentwicklung der Rechnungslegung hin zu einer vollständig integrierten Berichterstattung ist dabei durchaus möglich. Eine entsprechende Prüfungspflicht würde ein umfassendes und verlässliches Modell im Sinne „erweiterter Marktinformationen“ darstellen. Eine Ausdehnung des Kreises der Berichtspflichtigen sollte mittelfristig sorgfältig erwogen werden. Voraussetzung ist die Skalierbarkeit der Regelungen und die „Anschlussfähigkeit“ auch an die EU-Bilanzrichtlinie bzw. die nationalen Vorschriften (HGB etc.).

Das IDW unterstützt diesen Weg ausdrücklich!

Dieses Positionspapier wurde erarbeitet vom IDW Ausschuss Trendwatch und vom IDW Steering Committee Sustainability.

Wir freuen uns über Ihre Anmerkungen. Sie können diese direkt an Herrn Prof. Dr. Bernd Stibi oder an Herrn Dr. Daniel P. Siegel, Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Postfach 320550, 40420 Düsseldorf, oder an stibi@idw.de bzw. siegel@idw.de senden.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 2020.

Bildrechte: Seite 3: NicoElNino@istockphoto.com, Seite 5: olm26250@istockphoto.com, Seite 6: Brankospejs@istockphoto.com, Seite 9: JamesBrey@istockphoto.com, Seite 10: vladko13@istockphoto.com, Seite 12: micahbowerbank@istockphoto.com, Illustrationen auf den Seiten 3, 6, 8, 10, 12: ylivdesign@adobestock.com

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

