

Teil I: Grundlagen

I.1 Einleitung

Die §§ 243b und 267a UGB regeln die Erstellung(spflcht) einer „nichtfinanziellen Erklärung“ zur Ergänzung des Lageberichts (bzw für die konsolidierte Rechnungslegung: zur Ergänzung des Konzernlageberichts) – bzw bei Ausübung des Wahlrechtes in den jeweiligen Abs 5 die Erstellung(spflcht) eines „(konsolidierten) nichtfinanziellen Berichtes“. Umfangsmäßig weit über den Rahmen der bereits seit der Jahrtausendwende schon vorgesehenen Berichtspflichten über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren als Teil des (Konzern-) Lageberichts (§ 243 Abs 5 bzw § 267 Abs 2 UGB) hinaus werden damit Vorgaben zu einer verpflichtenden **Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen** gemacht. Dabei hat es sich im bisherigen einschlägigen Diskurs durchgesetzt, vereinfachend und in Kontinuität zu bisherigen Berichtspraktiken von „Nachhaltigkeits-“ bzw „CSR-Berichten“ zu sprechen, die gefordert sind – in Anknüpfung an traditionelle Nachhaltigkeitsberichte, die freiwillig von Unternehmen auf Grundlage von internationalen Standards wie jenen der (häufig referenzierten) Global Reporting Initiative (GRI) erstellt werden. Die Verwendung solcher Begrifflichkeiten ist in diesem Kontext jedoch nicht sinnvoll; denn obschon Nachhaltigkeitsaspekte einen wesentlichen Bezugspunkt der nunmehrigen Berichtspflichten darstellen,¹ sind die in den §§ 243b und 267a UGB festgehaltenen Vorgaben doch von besonderen Anforderungen geprägt, die sie zu einer gänzlich eigenen Form der Unternehmensberichterstattung machen.

Die Einfügung der §§ 243b und 267a ins UGB im Zuge des Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetzes (NaDiVeG) Ende 2016 stellt eine mit weitreichenden Implikationen für den (unmittelbar, aber auch mittelbar) betroffenen Anwenderkreis verbundene Reform des österreichischen Bilanzrechts dar. Sie ist jedoch nur der vorläufige Schlusspunkt einer **Entwicklung, die mit der Jahrtausendwende ihren Anfang nahm** und sich ursprünglich

1 Siehe hierzu nur grundlegend ErwGr 3 der NFI-Richtlinie.

mit der Weiterentwicklung der traditionellen Finanzberichterstattung befasste: Deren Fokus auf vergangenheitsorientierte, rein finanzielle Größen wurde zunehmend kritisiert – und als Konsequenz gewann insb der Lagebericht als Bestandteil der Rechnungslegung an Bedeutung. Ideen wie jene des „Value Reporting“² führten zu dessen Anreicherung um strategische Erfolgsfaktoren und Werttreiber des Unternehmens; die konsequente und systematische Erweiterung der als berichtsrelevant empfundenen Inhalte um Elemente, welche die Interaktion des Unternehmens mit seinen Stakeholdern und die hiermit verbundene kurz-, mittel- und langfristige Wertschöpfung adressieren, war ein nächster Schritt – der seinen konzeptionellen Höhepunkt im viel diskutierten Konzept des Integrated Reporting fand, wie es 2013 in das Rahmenwerk des International Integrated Reporting Council (IIRC) gefasst dokumentiert wurde. Nicht ganz so weit gehen die meisten der heute verbreiteten Nachhaltigkeitsberichte, die stärker auf den Aspekt der Rechenschaft gegenüber den wesentlichen Stakeholdern eines Unternehmens abstellen und dabei den traditionell im Fokus stehenden ökologischen und sozialen Erfolgsmaßstäben den ökonomischen Gewinn des Unternehmens als gleichberechtigte Zielgröße gegenüberstellen. Die §§ 243b und 267a UGB sind – wie noch zu zeigen ist – im Kontext all dieser Entwicklung zu betrachten und mit einer weiteren Aufwertung der Lageberichterstattung einhergehend, ohne sich jedoch klar – va zwischen den Ideen der traditionellen Nachhaltigkeitsberichterstattung und des Integrated Reporting – zu positionieren. Für Auslegungs- und Anwendungsfragen gehen damit die größten Schwierigkeiten einher.

Als eine Erweiterung der Berichtspflichten ausgewählter Unternehmen um Inhalte, die über jene der traditionellen Finanzberichterstattung weit hinausreicht, werden die nunmehr ins nationale Bilanzrecht übernommenen Bestimmungen in der Literatur häufig als „**Paradigmenwechsel**“ bezeichnet. Diese Wortwahl unterstreicht, als wie einschneidend diese Regulierungen von vielen Seiten erachtet werden. Im Besonderen sollen die Berichtspflichten der Unternehmen „die Zivilgesellschaft in die Lage versetzen, das Verhalten dieser Unternehmen kritisch zu untersuchen und in der Öffentlichkeit zu bewerten. Der im Falle eines Fehlverhaltens drohende Reputationsverlust (durch sog „naming and shaming“) soll Unternehmen motivieren, ihre Geschäftspolitik zu überprüfen und für einen besseren Schutz von Menschenrechten“ und ähnlichen schützenswerten Bereichen zu sorgen.³ Der Stellenwert dieses hier

2 Dt: „wertorientierte Berichterstattung“; ein zur Jahrtausendwende diskutiertes Konzept der externen Berichterstattung, das sich aus der wertorientierten Unternehmenssteuerung heraus entwickelt hat. Siehe dazu ausführlicher *Ruhwedel/Schultze*, Konzeption des Value Reporting und Beitrag zur Konvergenz des Rechnungswesens, Controlling 2004, 489.

3 *Voland*, Unternehmen und Menschenrechte – vom Soft Law zur Rechtspflicht, BB 2015, 67 (72).

angesprochenen Prinzips des „naming and shaming“ ist im Besonderen zu betonen – bedeutet es doch letztlich soviel wie dass eine Verhaltensänderung Ziel der Rechnungslegungsbestimmungen ist, indem Unternehmen verpflichtet werden, problematische Geschäftspraktiken gegenüber einer weit gefassten Öffentlichkeit sichtbar zu machen (und diese daher lieber gleich zu vermeiden, ehe entsprechende Sanktionen vonseiten der Berichtleser erfolgen).

All dies ändert nichts an der weiterhin bestehenden Priorität des Unternehmenswohls, wie sie etwa grundlegend in § 70 AktG als Vorgabe für den Vorstand festgehalten ist. Es widerspricht diesem aber nicht, bei seiner Verfolgung zu einem Ausgleich mit den berechtigten, schützenswerten öffentlichen Interessen zu kommen, wie es letztlich sogar im langfristigen Interesse eines jeden Unternehmens ist, im guten Einvernehmen mit seinen wesentlichen Stakeholdern zu stehen.⁴ Über die eigentlichen Berichtspflichten hinaus sind die Bestimmungen des § 243b bzw des § 267a UGB somit ein Zeichen dafür, dass Nachhaltigkeit zunehmend, gleichwie Corporate Governance als ein zentrales **Element der Unternehmensverfassung** gesehen wird.

Wengleich diese Gesetzesbestimmungen primär Rechnungslegungsvorgaben beinhaltet, werden in der Literatur daher auch gravierende **Auswirkungen auf die Controlling-Strukturen, -Prozesse und -Inhalte** diskutiert. Üblicherweise geschieht dies unter Titeln wie „Nachhaltigkeits-Controlling“ oder „Green Controlling“: Um der (externen) Berichtspflicht nachkommen zu können, müssen die benötigten Informationen nämlich zunächst (intern) identifiziert, erhoben und in Folge gesteuert werden.⁵ Und die Art und Weise, wie dies geschieht, ist ebenso ein zentraler Inhalt der Berichterstattung. Gefordert sind hier eine Verankerung klarer Verantwortlichkeiten und Entscheidungslinien zum Nachhaltigkeitsmanagement im Unternehmen, die Implementierung eines Prozesses zur Analyse der wesentlichen Nachhaltigkeitsthemen, die Ausarbeitung von Prozessbeschreibungen und Definitionen für die laufende Datenerhebung, die Entwicklung eines laufenden internen Nachhaltigkeits-Reportings sowie die Verknüpfung von Nachhaltigkeitsthemen mit den bereits etablierten, traditionell-finanziellen Erfolgsmaßstäben und Berichtsformaten im Unternehmen. Die konzeptionellen Anforderungen, die damit verbunden sind, sind nicht zu unterschätzen – und mit entsprechenden (Rüst-)Kosten für die Unternehmen verbundene. Dieser Eingriff in die Steuerungslogiken von Unternehmen ist jedoch wie bereits dargestellt das zentrale Anliegen der nun-

4 ZB *Kumm/Woodtli*, Nachhaltigkeitsberichterstattung: Die Umsetzung der Ergänzungen der Bilanzrichtlinie um die Pflicht zu nichtfinanziellen Angaben im RefE eines CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes, DK 2016, 218 (219 f); *Barckow*, Unternehmensberichterstattung am Scheideweg – mehrwertige Informationsvermittlung oder bloße Compliance-Übung?, BB 13/2017, I.

5 Dazu weiterführend *Gaggl*, Nachhaltigkeits-Controlling, in *Eschenbach/Baumüller/Siller* (Hrsg), Controlling (2018) 339.

mehrigen Regulierungen, um die Bedeutung nichtfinanzieller Belange stärker in den Unternehmen zu verankern, und birgt auch für diese Unternehmen selbst Chancen: va in Form eines Durchdringens zu den Vorsteuerungsgrößen für den traditionell im Fokus gestandenen finanziellen Erfolg, was zu einer langfristigeren Ausrichtung auf und Sicherung der diesbezüglichen Erfolgspotentiale beitragen kann.

1.2 Überblick über die inhaltlichen Regelungen zur nichtfinanziellen Berichterstattung

Mit dem NaDiVeG wurden die Bestimmungen des österreichischen Bilanzrechts erweitert. Als wesentliche Neuerung wurden zu den nichtfinanziellen Berichtspflichten **zwei neue Paragraphen** in das UGB eingefügt: § 243b UGB ergänzt die Bestimmungen für den Lagebericht um Anforderungen an eine sog „nichtfinanziellen Erklärung“ (und führte zu einer Verschiebung in der Paragraphen-Nummerierung vor § 244 UGB). Die weitgehend gleichlaufende Regelung für den Kontext des Konzernlageberichtes erfolgte in § 267a UGB. Abseits davon wurden auch die Berichtspflichten im Rahmen des Corporate Governance-Berichts, nunmehr in § 243c UGB, für große AG um Angaben zu den verfolgten Diversitätskonzepten erweitert (für den konsolidierten Corporate-Governance-Bericht: § 267b UGB), und auch weitere Bestimmungen (zB zur Abschlussprüfung oder zur Offenlegung) wurden an die genannten Neuerungen angepasst.

Ergänzende Leitlinien zur Auslegung der Gesetzesbestimmungen enthalten die im Sommer 2017 und im Sommer 2019 veröffentlichten Leitlinien der EU-Kommission zur nichtfinanziellen Berichterstattung. Diese beinhalten vermeintliche Hilfestellungen zur Umsetzung der geschilderten Berichtsinhalte. Auf nationaler Ebene stehen Verlautbarungen des AFRAC (Stellungnahme Nr 9) sowie der KSW (KFS/PE 28) zur Verfügung. (Diese Verlautbarungen werden in Kapitel I.5 weitergehend behandelt.)

§ 243b bzw § 267a UGB enthalten in komprimierter Weise **weitgehend alle benötigten Elemente einer eigenen Form der Unternehmensberichterstattung**, die im vorliegenden Buch folglich als „nichtfinanzielle Berichterstattung“⁶ bezeichnet wird: Abs 1 regelt den Anwendungsbereich der Berichtspflichten; die hiermit verbundenen Berichtsinhalte werden in den

6 Das NaDiVeG führte ins UGB demgegenüber einzig die Begriffe „nichtfinanzielle Erklärung“ bzw „nichtfinanzieller Bericht“ ein. Da es sich hierbei aber um konkrete Formate für dieselbe inhaltliche Berichterstattung handelt, wird „nichtfinanzielle Berichterstattung“ im vorliegenden Werk – wie im weiteren Schrifttum – als Überbegriff für diese neue Form der Unternehmensberichterstattung gewählt.

Abs 2 (die sog. „Generalnorm“) und 3 (dieser enthält die Mindestinhalte für die Berichterstattung) konkretisiert. Abs 4 enthält eine Schutzklausel, die es erlaubt, in Ausnahmefällen von einer Berichterstattung Abstand zu nehmen. Kontext-spezifische Wahlrechte zur Nutzung bereits vorhandener Rahmenwerke für die nichtfinanzielle Berichterstattung sowie für die Publikation in Form eines gesonderten nichtfinanziellen Berichtes enthalten die anschließenden Abs 5 und 6. Abs 7 sieht schließlich Befreiungsbestimmungen vor, die es einem zunächst als berichtspflichtig klassifizierten (Mutter-)Unternehmen erlauben, von einer nichtfinanziellen Berichterstattung Abstand zu nehmen. Dieser hohe Komprimierungsgrad geht natürlich mit einer Vielzahl an Auslegungsfragen einher, die durch die Verwendung von in das Bilanzrecht neu eingefügten – und teils unbestimmten – Rechtsbegriffen weiter erschwert wird. Zu Umsetzungsschwierigkeiten trägt gleichermaßen der Umstand bei, dass die gesetzlichen Vorgaben teils systematisch unstimmtig sind oder Regelungslücken aufweisen, die mit rechtlichen Risiken für die berichtspflichtigen Unternehmen verbunden sind. (Siehe zu diesen Inhalten Kapitel II.)

Zunächst wird der **Anwendungsbereich** der Berichtspflichten dargelegt. Dieser umfasst Unternehmen, die kumulativ drei Kriterien erfüllen: Es muss sich um große Kapitalgesellschaften handeln (1.), die Unternehmen von öffentlichem Interesse sind (2.; siehe § 189a Z 1 UGB), und im im Durchschnitt des vergangenen Geschäftsjahres mehr als 500 Mitarbeiter beschäftigen (3.). Diese haben in den Lagebericht eine sog nichtfinanzielle Erklärung anstelle der bisher im Lagebericht gem § 243 Abs 5 UGB anzugebenen nichtfinanziellen Leistungsindikatoren aufzunehmen. Deren Generalnorm lautet: Die nichtfinanzielle Erklärung hat „diejenigen Angaben zu enthalten, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Gesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit erforderlich sind“⁷. Entscheidend ist hier die Berichterstattung über die „Auswirkungen“ der Unternehmenstätigkeit – auf welche vielfältigen Weisen die Stakeholder der berichtspflichtigen Unternehmen und die Entscheidungen, die diese treffen, durch die Unternehmenstätigkeit betroffen bzw beeinflusst werden. Berichtspflichtig sind diese Auswirkungen aber erst, wenn sie auch für das Verständnis des Geschäftsverlaufs etc bedeutsam sind, also die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des berichtspflichtigen Unternehmens betreffen. Dies unterscheidet die nichtfinanzielle Berichterstattung von der traditionell weiter verstandenen Nachhaltigkeitsberichterstattung – und macht sie zu einer „Berichtsform sui generis“ (die dennoch deutlich erkennbare Züge des Integrated Reporting trägt).⁸

7 § 243b Abs 2 UGB.

8 *Baumüller/Schaffhauser-Linzatti*, In search of materiality for nonfinancial information – reporting requirements of the Directive 2014/95/EU, smf 2018, 101 (111).

§ 243b Abs 2 UGB nennt eine Vielzahl an Themenbereichen – „**Belange**“ –, auf die sich die Berichterstattung zu beziehen hat. Diese umfassen Umweltbelange, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, Achtung der Menschenrechte sowie Bekämpfung von Korruption und Bestechung. Dabei handelt es sich jedoch um keine abschließende Aufzählung, sodass die berichtspflichtigen Unternehmen eigenverantwortlich zu bestimmen haben, welche Belange und diesen zuordenbaren Einzelthemen noch zur Erfüllung der Generalnorm zu thematisieren sind. Auch die **Mindestangaben**, die zu diesen jeweils zu tätigen sind, werden in § 243b Abs 3 UGB präzisiert und umfassen das Geschäftsmodell sowie weiterreichend angewandte Konzepte inkl Due-Diligence-Prozesse und Ergebnisse etc. Bemerkenswert ist, dass die Vorgaben zur nichtfinanziellen Berichterstattung eine sog „**Schutzklausel**“ vorsehen, die es den berichtspflichtigen Unternehmen – unter eng gesteckten Rahmenbedingungen – ermöglicht, bestimmte Inhalte von der Berichterstattung auszunehmen.

Zwei wichtige Wahlrechte, die va Erleichterungszwecken dienen, sind im Gesetzestext enthalten: Einerseits können sie sich bei der Berichterstattung auf nationale, europäische oder internationale **Rahmenwerke** stützen. Andererseits können sie anstatt der nichtfinanziellen Erklärung einen **nichtfinanziellen Bericht** erstellen, der formal nicht Teil des Lageberichts ist. Letztere Option wird aufgrund der hieran knüpfenden Rechtsfolgen als vorteilhaft für die berichtspflichtigen Unternehmen erachtet.

Darüber hinaus können Unternehmen auf die Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung bzw eines nichtfinanziellen Berichtes **verzichten**, wenn sie in die konsolidierte nichtfinanzielle Berichterstattung eines anderen Unternehmens einbezogen sind. Dies gilt jedoch nicht für Mutterunternehmen an der Spitze einer Konzernstruktur, die somit – bei Erfüllung der Aufstellungstatbestände – stets doppelt Rechnung zu legen haben: für sich und für den Konzern.

Diese Vorgaben zur **konsolidierten nichtfinanziellen Berichterstattung** finden sich in § 267a UGB. Materiell von Bedeutung sind die Regelungen zur Abgrenzung des Kreises der zur Rechnungslegung verpflichteten Mutterunternehmen, wobei auf das Vorliegen eines Konzernes, der nicht als klein zu klassifizieren ist, abgestellt wird, aus dessen Perspektive zu berichten ist (Abs 1). Neben dem Anwendungsbereich sind auch die Befreiungsbestimmungen gesondert hervorzuheben. Die inhaltlichen Berichtspflichten entsprechen demgegenüber jenen des § 243b UGB. Aus Praktikabilitätsgründen ist eine Zusammenfassung der nichtfinanziellen Berichterstattung für das Mutterunternehmen selbst und der von ihr aufgestellten konsolidierten nichtfinanziellen Berichterstattung möglich, was den Erstellungsaufwand reduziert.

Besondere Herausforderungen bereiten die Bestimmungen zur nichtfinanziellen Berichterstattung aus der Sicht der **(Abschluss-)Prüfung**. Zunächst ist nur die Aufstellung der Berichterstattung von Gesetzes wegen durch den Abschlussprüfer zu bestätigen. Aber auch hieran knüpfen schon in einem

Mindestmaß inhaltliche Anforderungen, die durch die Bestimmungen des Prüfungsstandards ISA 720 Verstärkung finden. Die Hauptverantwortung für die inhaltliche Prüfung liegt bei den Aufsichtsräten der berichtspflichtigen Unternehmen. Sie haben ua Richtigkeit und Wirtschaftlichkeit der Rechnungslegung zu gewährleisten und darüber bei der Hauptversammlung zu berichten – sowie ggf über Umfang und Intensität einer freiwillig beauftragten externen Prüfung zu entscheiden.

1.3 Grundlegende Berichtskonzepte

1.3.1. Finanzberichterstattung

Der Begriff „Finanzberichterstattung“ ist kein gesetzlich (oä) geregelter. Nach der üblichen Konvention seiner Verwendung ist damit zunächst die Berichterstattung im Jahresabschluss gemeint: Bilanz, GuV und diese erläuternd der Anhang – ergänzt um weitere Berichte, die hierauf unmittelbar Bezug nehmen, wie eine Kapitalflussrechnung, ein Lagebericht etc. Zentraler Berichtsgegenstand ist die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des berichtspflichtigen Unternehmens (oder auch eines berichtspflichtigen Konzerns). Dies bringen die **Generalnormen des UGB** zum Ausdruck, die in Österreich die wichtigste Zielsetzung der Finanzberichterstattung vorgeben; in der bekanntesten Ausprägung sieht § 222 Abs 2 UGB dazu vor: „Der Jahresabschluss hat ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln.“ Aber auch über den nationalen Rahmen hinaus sind die Rechnungslegungsvorschriften der International Financial Reporting Standards (IFRS) in diesem Punkt weitgehend gleichlaufend.

Dieses geforderte „**möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage**“ ist typischer Weise vergangenheitsorientiert und umfasst die zu einem Stichtag vorhandenen Vermögensgegenstände und Schulden, das Reinvermögen sowie dessen Veränderung in einem gegebenen Zeitraum. Im Fokus steht somit die wirtschaftliche Lage bzw der wirtschaftliche Erfolg eines Unternehmens, über die Rechenschaft abgelegt wird. Nicht abgebildet werden kann demgegenüber der Wert eines Unternehmens, da sich dieser als Zukunftserfolgswert versteht. Jedoch kann ein Verständnis für die vergangene und gegenwärtige Lage eines Unternehmens eine wichtige Basis sein, um zu einer Einschätzung über den Unternehmenswert zu gelangen (der aber idR auf Grundlage gesonderter Berechnungsmodelle zu ermitteln ist).⁹

9 Diese Überlegungen finden sich auch ausführlich im Conceptual Framework der IFRS dargelegt.