

Diskussionspapier

Nachhaltigkeit in der FER (inkl. Entwurf FER-Leitfaden zur Umsetzung)

Einladung zur Kommentierung

Die interessierte Öffentlichkeit ist eingeladen, bis zum 14. April 2024 zu folgenden Fragen Stellung zu nehmen:

1. Sind Sie damit einverstanden, dass sich der FER-Leitfaden an kleinere und mittlere Unternehmen und Organisationen richtet? Falls nein, aus welchen Gründen?
2. Sind Sie mit dem gewählten Ansatz einverstanden, im FER-Leitfaden sowohl das Nachhaltigkeitsmanagement als auch die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu thematisieren? Falls nein, aus welchen Gründen?
3. Sind Sie mit dem Inhalt der Ausführungen zum Nachhaltigkeitsmanagement, insbesondere dem 7-Schritte-Modell, einverstanden? Falls nein, aus welchen Gründen?
4. Sind Sie mit der Struktur des Nachhaltigkeitsberichts einverstanden? Falls nein, aus welchen Gründen?
5. Sind Sie damit einverstanden, dass der FER-Leitfaden freiwillig angewendet werden soll? Falls nein, aus welchen Gründen?
6. Haben Sie weitere Kommentare?

Die Antworten auf diese Fragen können der Arbeitsgruppe mittels eines Formulars, das auf der FER-Homepage unter <https://www.fer.ch/nachhaltigkeit> verfügbar ist, zugestellt werden.

Präambel

Eine von der Fachkommission der Swiss GAAP FER initiierte Arbeitsgruppe hat dieses Diskussionspapier zur Nachhaltigkeit in der FER, das einen Leitfaden zur Umsetzung und Berichterstattung enthält, erstellt. Damit kommt die Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung einem Anliegen der FER-Anwenderinnen und -Anwender nach.

Das Diskussionspapier dient nicht der Überarbeitung oder Erstellung einer Fachempfehlung, sondern zielt darauf ab, die Nachhaltigkeit als spezifisches Thema aufzugreifen und zu thematisieren. In Anbetracht des dynamischen und teilweise unklaren regulatorischen Umfelds ist der Erlass einer (verbindlichen) Fachempfehlung derzeit weder gewünscht noch beabsichtigt. Daher wird – in Abweichung des für Fachempfehlungen vorgesehenen Projektprozesses der FER – dieses Diskussionspapiers veröffentlicht und zu einem fachlichen Austausch zum Thema Nachhaltigkeit eingeladen.

Das Diskussionspapier berücksichtigt den Stand der relevanten Entwicklungen bis zum 31. Oktober 2023.

Mitglieder der Arbeitsgruppe:

- Prof. Dr. Reto Eberle (Leitung)*, Präsident des Stiftungsrates der FER, Universität Zürich/KPMG
- Daniel Bösiger, Mitglied Fachkommission FER, Georg Fischer AG
- Sven Bucher, Mitglied Fachkommission FER, Zürcher Kantonalbank/Pfandbriefzentrale der schweizerischen Kantonalbanken AG
- Andreas Buchs*, ZHAW
- Dr. Mark Veser, Leiter Fachkommission «ESG-Assurance» von EXPERT-suisse, EY
- Alexandra Allgaier*, Fachassistenz FER, Universität St. Gallen

* Mitglied des Kernteams

Die FER-Fachkommission hat an ihrer Sitzung vom 5. Dezember 2023 die Veröffentlichung dieses von der Arbeitsgruppe erstellten Diskussionspapiers einstimmig gutgeheissen.

Inhaltsverzeichnis

1	Wie unterstützt die Stiftung FER?	5
1.1	Zielsetzung	5
1.2	Zielgruppe	6
1.3	Konzeption der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach Swiss GAAP FER ...	6
1.4	Vorgehensweise bei der Entwicklung des FER-Leitfadens	8
2	Welche Gesetze und Vorschriften prägen derzeit das Feld der Nachhaltigkeit und welche Entwicklungen zeichnen sich ab?	9
2.1	Europäische Union als Vorreiterin	9
2.2	Internationale Entwicklungen	10
2.3	Status Quo in der Schweiz	10
3	Was bedeutet das?	13
3.1	Für kleine und mittlere Unternehmen und Organisationen	13
3.2	Für natürliche Personen (Verwaltungsrat)	13
3.3	Für die externe Revision	14
4	Warum ist die Integration eines Nachhaltigkeitsmanagements und die Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts wichtig?	15
5	Wie sollen ein Nachhaltigkeitsmanagement und eine -berichterstattung integriert werden? (7 Schritte)	18
5.1	Schritt 1: Verantwortlichkeiten und Zuständigkeiten klären	20
5.2	Schritt 2: Anspruchsgruppen analysieren und verstehen	22
5.3	Schritt 3: Nachhaltigkeitsambition festlegen	25
5.4	Schritt 4: Wesentliche Themen ermitteln	26
5.5	Schritt 5: Fahrplan mit Zielen und Massnahmen erarbeiten	30
5.6	Schritt 6: Massnahmen umsetzen und Fortschritt messen	34
5.7	Schritt 7: Nachhaltigkeitsberichterstattung	36
6	Wie sieht ein Nachhaltigkeitsbericht nach Swiss GAAP FER beispielhaft aus?	37
6.1	Unternehmensporträt	37
6.2	Governance	37
6.3	Strategie	37
6.4	Risiko- und Chancenmanagement	38
6.5	Kennzahlen und Ziele	38
	Referenzen	39

ABSCHNITT A. HINTERGRUND

1 Wie unterstützt die Stiftung FER?

Der Zweck der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER) besteht in der Schaffung einer Fachkommission mit dem Auftrag, Empfehlungen zur Rechnungslegung auszuarbeiten. Sie soll dabei auf Schweizer Verhältnisse Rücksicht nehmen und für die Unternehmen gangbare Wege aufzeigen, die Qualität der Rechnungslegung in der Schweiz zu steigern. In ihrem Leitbild hat die FER festgehalten, eine Standardsetzerin zu sein, um die sich eine aktive Gemeinschaft von Anwenderinnen und Anwender bildet.¹

Bei einer wörtlichen, engen Auslegung könnte der Schluss gezogen werden, dass eine Beschäftigung mit Nachhaltigkeitsinformationen über die Aufgaben der FER hinausgeht. Die Erfahrung von internationalen Standardsetzern, allen voran dem International Accounting Standards Board (IASB), zeigt jedoch, dass eine solche Position von den Anspruchsgruppen langfristig nicht unterstützt wird. Das wird auch durch die 2023 durchgeführte FER-Studie bestärkt: 13% der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU), die bereits über Nachhaltigkeit berichten, tun dies, um unter anderem Transparenz zu schaffen, aufgrund von Vorgaben des Eigentümerkreises oder gesetzlichen Anforderungen sowie auf Wunsch der Kundschaft oder Lieferanten. Ein Drittel dieser Unternehmen orientiert sich an rechtlichen Vorgaben, während ein anderes Drittel den Leitlinien der Global Reporting Initiative (GRI) folgt. Die überwiegende Anzahl dieser Berichte wird nicht geprüft. Auf der anderen Seite haben 87% der KMU noch keinen Bericht publiziert. 66% von ihnen befassen sich nicht mit der Materie, 26% verfolgen die Entwicklung, 6% planen eine freiwillige Berichterstattung und 1% werden durch Art. 964a OR zur Erstellung eines Berichts verpflichtet.²

Die Ergebnisse dieser Studie unterstreichen die wachsende Bedeutung des Themas und die zentrale Rolle der FER bei der Unterstützung von KMU in diesem Bereich. Deshalb hat die Fachkommission der Arbeitsgruppe den Auftrag erteilt, ein Ansatz zur Auseinandersetzung mit dem Thema Nachhaltigkeit in der FER zu erarbeiten.

1.1 Zielsetzung

Das vorliegende Diskussionspapier ist zweigeteilt: Der Abschnitt A des Diskussionspapiers gibt einen umfassenden Einblick in den aktuellen Stand der Nachhaltigkeitsberichterstattung und zeichnet ein Bild der nationalen sowie internationalen Entwicklungen in diesem Feld, wobei Ereignisse bis zum 31. Oktober 2023 eingeflossen sind. Diese Darstellung unterstreicht die fortschreitende Dynamik und Bedeutung von Nachhaltigkeitsthemen und dient damit als Basis für das weitere Verständnis. Der Abschnitt B des Diskussionspapiers enthält den Entwurf eines praxisorientierten FER-Leitfadens. Dieser befasst sich im Sinne eines ganzheitlichen Ansatzes mit dem Nachhaltigkeitsmanagement in kleinen und mittleren Unternehmen und Organisationen inklusive einer entsprechenden Berichterstattung. Den besonderen Bedürfnissen von kleinen und mittleren Unternehmen sowie Organisationen wird Rechnung getragen.

¹ Vgl. Eberle (2022, S. 559).

² Vgl. Stiftung FER (2023). Die FER-Studie ist zum Zeitpunkt der Erstellung des Diskussionspapiers noch nicht veröffentlicht. Aus diesem Grund fehlen die spezifischen Seitenangaben.

Hinter der Erstellung dieses FER-Leitfadens steht die Erkenntnis, dass kleinere und mittlere Unternehmen und Organisationen vor spezifischen Herausforderungen stehen, wenn sie versuchen, Nachhaltigkeit in ihrer Kultur und ihrem Geschäftsmodell bzw. ihrer Geschäftstätigkeit zu verankern. Der FER-Leitfaden soll die kleinen und mittleren Unternehmen und Organisationen auf diesem Weg begleiten. Indem diese den FER-Leitfaden Schritt für Schritt durchlaufen, werden sie nicht nur in der Lage sein, Nachhaltigkeit in ihrer Organisation zu verankern, sondern sie erhalten auch eine Struktur und Inhalte für eine transparente Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Die Implementierung des FER-Leitfadens zur Nachhaltigkeit soll aus heutiger Sicht auf freiwilliger Basis erfolgen.

1.2 Zielgruppe

Der FER-Leitfaden richtet sich primär an kleine und mittlere Unternehmen und Organisationen. Dabei zielt dieser sowohl auf solche Unternehmen und Organisationen ab, die FER anwenden, als auch auf solche, die andere Rechnungslegungsstandards nutzen. Besonders im Fokus sind Unternehmen, die nicht börsennotiert sind und nicht unmittelbar unter den Vorschriften des Art. 964a OR sowie den relevanten europäischen Richtlinien stehen.

Die Fokussierung auf diese Zielgruppe resultiert aus mehreren charakteristischen Gegebenheiten. Erstens operieren diese Unternehmen meist innerhalb nationaler Grenzen und weisen eine geringere internationale Vernetzung auf, was eine tendenziell einfachere Organisationsstruktur impliziert. Diese Struktur qualifiziert sie besonders für den in diesem Dokument verfolgten praxisorientierten Ansatz. Zweitens stellt die wachsende Komplexität im Bereich Nachhaltigkeit die kleinen und mittleren Unternehmen und Organisationen vor die Herausforderung, trotz begrenzter Ressourcen passende Lösungen zu finden.

1.3 Konzeption der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach Swiss GAAP FER

Die Berichterstattung zur Nachhaltigkeit nach Swiss GAAP FER soll

- aus **der Perspektive des Unternehmens** oder der Organisation selbst erfolgen. Die Aussagen sollten unter Berücksichtigung von Branchegegebenheiten individuell sein. Sie richten sich in erster Linie, aber nicht ausschliesslich, an das Unternehmen und seine Eigentümerinnen und Eigentümer bzw. an die Organisation und ihre Mitglieder sowie an andere Anspruchsgruppen.
- bei **der Governance, der Strategie und dem Risikomanagement** ansetzen und die Nutzenstiftung für das Unternehmen oder die Organisation selbst und deren Anspruchsgruppen betrachten. Aussagen über das Geschäftsmodell und die Wertetreiber sowie die mit der Strategie verbundenen Chancen und Risiken (bezogen auf die Nachhaltigkeit) sind von Interesse.
- einen **integrierten Ansatz** verfolgen, der den Zusammenhang der Nachhaltigkeit zur Strategie und Finanzberichterstattung aufzeigt.

- durch die Unternehmensführung (**«Tone at the Top»**) resp. **Unternehmens- oder Organisationskultur** unterstützt werden, um eine Integration der nachhaltigkeitsbezogenen Chancen und Risiken in die übergeordneten Prozesse zu ermöglichen.
- **inhaltlich umfassend** (und damit E [Environment], S [Social] und G [Governance] abdecken) und gleichzeitig **fokussiert** sein.
- eine **Überwachung (Monitoring)** der Zielerreichung über die Zeitachse und ein **Benchmarking** mittels Kennzahlen ermöglichen.
- einer **kontinuierlichen Verbesserung** unterliegen, indem die Auswahl der Kennzahlen und deren Messung (inkl. Bemessungsgrundlage) regelmässig überprüft werden.
- den Grundsätzen der Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER entsprechen (FER 1/4):
 - **Förderung der Aussagekraft**
 - **True & Fair View als Fundament**
 - **Prinzipienorientierung**
- den qualitativen Anforderungen nach Swiss GAAP FER (FER RK/29–33) entsprechen:³
 - **Wesentlichkeit (FER RK/29)**
 - **Stetigkeit (FER RK/30)**
 - **Vergleichbarkeit (FER RK/31)**
 - **Verlässlichkeit (FER RK/32)**
 - **Klarheit (FER RK/33)**
- in die bisherige FER-Berichterstattung **eingebunden** werden können.⁴

Für den Inhalt eines Leitfadens bzw. einer Nachhaltigkeitsberichterstattung bieten sich folgende Anknüpfungspunkte:

³ Nach Möglichkeit erfüllt die Nachhaltigkeitsberichterstattung nach Swiss GAAP FER weitere Anforderungen wie: a) Gleicher Zeitraum und Abschlusszeitpunkt wie die finanzielle Berichterstattung; b) Gleiche Einheit (Einzelabschluss bzw. i. d. R. Konzernabschluss); c) Gleiche Grundsätze wie für die Finanzkennzahlen (eine eindeutige und aussagekräftige Berechnung sowie eine konsistente Definition und Berechnung der Kennzahlen im Zeitverlauf).

⁴ Innerhalb der Swiss GAAP FER lassen sich verschiedene Ansatzpunkte zur Einbindung der Nachhaltigkeitsberichterstattung identifizieren. Ein Ansatz integriert die Nachhaltigkeitsberichterstattung direkt in den Jahresbericht. Dies ermöglicht eine konsistente und ganzheitliche Darstellung der gesamten Unternehmensleistung und unterstreicht die wachsende Relevanz von Nachhaltigkeitsaspekten im heutigen Geschäftsumfeld. Eine alternative Methode ist die Erstellung eines eigenständigen Nachhaltigkeitsberichts, der als separater Teil der Geschäftsberichterstattung gemäss FER RK/7 fungiert. Dieser separate Bericht ermöglicht eine detailliertere Auseinandersetzung mit den Nachhaltigkeitsthemen, ohne den üblichen Aufbau des Jahresberichts zu verändern. Eine weitere Möglichkeit ist, die Nachhaltigkeitsberichterstattung komplett ausserhalb der Finanzberichterstattung nach Swiss GAAP FER zu führen.



Abbildung 1: Anknüpfungspunkte für mögliche Inhalte (Eberle, 2022, S. 560)

1.4 Vorgehensweise bei der Entwicklung des FER-Leitfadens

Der Entwicklungsprozess des FER-Leitfadens ist mehrstufig und verknüpft theoretische Grundlagen mit praktischen Anwendungserfahrungen sowie fortlaufenden Rückmeldungen, um die Relevanz und Anwendbarkeit in der Praxis zu gewährleisten.

Nach der Veröffentlichung des Diskussionspapiers, die in Deutsch und Französisch erfolgt, ist die interessierte Öffentlichkeit eingeladen, zu verschiedenen Fragen Stellung zu nehmen. Auf diese Möglichkeit der Stellungnahme wird die FER auf geeignete Weise aufmerksam machen. Die gesammelten Rückmeldungen werden von der Arbeitsgruppe analysiert und der Fachkommission unterbreitet.

Die Fachkommission entscheidet dann darüber, in welcher Form und wann der FER-Leitfaden veröffentlicht werden soll. Die Veröffentlichung eines FER-Leitfadens, losgelöst von den Hintergrundinformationen, ist zu einem späteren Zeitpunkt möglich, weil das vorliegende Diskussionspapier zweigeteilt ist. Der Abschnitt B enthält den Entwurf eines FER-Leitfadens zur Nachhaltigkeit. Dieser wird bei einem positiven weiteren Verlauf des Projekts als eigenständiges Dokument veröffentlicht (und gegebenenfalls auch an zukünftige Entwicklungen angepasst werden). Demgegenüber bildet Abschnitt A eher die Entstehungsgeschichte und ist von der fortlaufenden Entwicklung des FER-Leitfadens entkoppelt.

Der FER-Leitfaden ist darauf ausgerichtet, Unternehmen und Organisationen systematisch anzuleiten und zu unterstützen, sodass sie nach Durchlaufen der sieben Schritte alle erforderlichen Inhalte für einen Nachhaltigkeitsbericht erarbeitet haben, welcher die Kategorien Governance, Strategie, Risikomanagement sowie Kennzahlen und Ziele abdeckt. Es ist daher eine logische Konsequenz, dass ein Musterbericht erst dann ausgearbeitet wird, wenn in den FER-Gremien Einigkeit über den FER-Leitfaden besteht. Ein Musterbericht wird beispielhaft die Integration von Nachhaltigkeitsmanagement und -berichterstattung in kleinen und mittleren Unternehmen und Organisationen aufzeigen.

2 Welche Gesetze und Vorschriften prägen derzeit das Feld der Nachhaltigkeit und welche Entwicklungen zeichnen sich ab?

Im Laufe der letzten vier Jahrzehnte ist ein deutlicher Wandel in der Unternehmensberichterstattung erkennbar: Die Relevanz klassischer Finanzinformationen nimmt ab, während die Bedeutung von Nachhaltigkeitsinformationen zunimmt. Dieser Trend wird durch die Agenda 2030 der Vereinten Nationen massgeblich beeinflusst, die 2012 in Rio de Janeiro initiiert und 2015 verabschiedet wurde. Ein zentraler Bestandteil dieser Agenda sind die 17 Ziele für nachhaltige Entwicklung (Sustainable Development Goals, SDGs) mit ihren 169 Unterzielen. Das übergeordnete Ziel dieser Initiative ist es, sowohl nationale staatliche Instanzen als auch Unternehmen unterschiedlicher Grössen dazu zu bewegen, konkrete Massnahmen zur Erreichung dieser Nachhaltigkeitsziele zu ergreifen.⁵

2.1 Europäische Union als Vorreiterin

Die EU hat sich das ambitionierte Ziel gesetzt, der erste klimaneutrale Kontinent zu werden. Um dieses Vorhaben zu verwirklichen, hat die EU den European Green Deal beschlossen. Dieser soll den Weg zu einer modernen, ressourceneffizienten und wettbewerbsfähigen Wirtschaft ebnen.⁶ Um diese Vision zu unterstützen, wurde die Sustainable Finance Strategy entwickelt, die verschiedene Elemente umfasst, so unter anderem die EU-Taxonomie, die EU-Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (Corporate Sustainability Reporting Directive [CSRD]) und die European Sustainability Reporting Standards (ESRS). Die drei Elemente ergeben ein kohärentes System, in dem sie sich gegenseitig unterstützen und ergänzen.

EU-Taxonomie: Klassifizierung ökologisch nachhaltiger Wirtschaftsaktivitäten

Die EU-Taxonomie, kodifiziert in der Verordnung (EU) 2020/852, dient als Leitrahmen zur Förderung nachhaltiger Investitionen. Sie definiert spezifische Kriterien zur Klassifizierung wirtschaftlicher Aktivitäten in Bezug auf ihre ökologische Nachhaltigkeit. Die EU-Taxonomie ermöglicht Investorinnen und Investoren, die Nachhaltigkeit ihrer Investitionen genauer zu beurteilen. Ihr Zweck ist es, Investitionen in grüne und nachhaltige Projekte und Unternehmen zu stimulieren und damit den European Green Deal zu unterstützen.

CSRD: Ausweitung und Präzisierung der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Die im Jahr 2022 verabschiedete Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD; Richtlinie (EU) 2022/2464) erweitert und verschärft die bisherige nichtfinanzielle Berichterstattungsrichtlinie (Non-Financial Reporting Directive [NFRD]; Richtlinie (EU) 2014/95). Während die NFRD von grossen Unternehmen, die von öffentlichem Interesse sind und mehr als 500 Mitarbeitende haben, anwendbar ist, erweitert die CSRD den Anwendungskreis erheblich. So umfasst der Anwenderkreis der CSRD nicht nur grosse Unternehmen sowie kleine und mittlere Unternehmen (mit Ausnahme

⁵ Vgl. Stiftung FER (2023).

⁶ Vgl. Europäische Kommission (o. J.).

von Kleinstunternehmen), bei denen es sich um Unternehmen von öffentlichem Interesse handelt, sondern auch gewisse Drittstaatenunternehmen.^{7/8}

Nebst der Ausweitung des Anwendungsbereichs der Richtlinie enthält die CSRD weitere zentrale Neuerungen. Diese sind (1) eine erweiterte, vereinheitlichte Berichtspflicht in Übereinstimmung mit den europäischen Berichtsstandards (ESRS; vgl. unten), (2) ein neues Verständnis von Wesentlichkeit, indem die doppelte Wesentlichkeit verankert wird, (3) eine externe Prüfpflicht, (4) die verpflichtende Offenlegung der Nachhaltigkeitsinformationen als Teil des Lageberichts sowie (5) die Einführung eines einheitlichen elektronischen Berichtsformats.⁹

ESRS: Einheitliche europäische Nachhaltigkeitsberichtsstandards

Mit der Einführung der CSRD haben die berichtspflichtigen Unternehmen ihre Nachhaltigkeitsinformationen in Übereinstimmung mit neu entwickelten europäischen Berichtsstandards, den sogenannten «European Sustainability Reporting Standards» (ESRS) offenzulegen. Die obligatorische Verwendung einheitlicher Standards soll Gewähr dafür bieten, dass alle betroffenen EU-Unternehmen vergleichbare und zuverlässige Nachhaltigkeitsinformationen zur Verfügung stellen.¹⁰

2.2 Internationale Entwicklungen

Die europäischen Bemühungen zur Standardisierung der Nachhaltigkeitsberichte – repräsentiert durch die Einführung einheitlicher European Sustainability Reporting Standards – finden gleichermassen auf internationaler Ebene statt. Im Einklang mit den Prinzipien der International Financial Reporting Standards (IFRS) arbeitet das International Sustainability Standards Board (ISSB) an einem globalen Rahmenwerk für die standardisierte Berichterstattung und formalisierte Offenlegung von Nachhaltigkeitsinformationen. Die ersten beiden Standards, IFRS S1 und IFRS S2, wurden am 26. Juni 2023 veröffentlicht. Die Anwendung ist bisher freiwillig, jedoch können Regulatoren deren Anwendung fordern.

Ein zentrales Thema in Anbetracht der europäischen bzw. internationalen Entwicklungen ist die Frage nach der Kompatibilität der verschiedenen Standards (Interoperabilität). Dem sind sich die Standardsetzer bewusst und entsprechende Arbeiten zur Überleitung der verschiedenen Regelwerke wurden initiiert.¹¹

2.3 Status Quo in der Schweiz

Anknüpfend an internationale Entwicklungen schafft auch die Schweiz Transparenz im Bereich der Nachhaltigkeit. Als Teil des indirekten Gegenvorschlags zur Konzernverantwortungsinitiative und nach dem Vorbild der NFRD sind Art. 964a-c OR («Transparenz über nichtfinanzielle Belange») seit dem 1. Januar 2022 in Kraft.¹²

⁷ Vgl. Art. 1 Abs. 1 Richtlinie (EU) 2014/95.

⁸ Vgl. Art. 1 Abs. 4 bzw. 14 Richtlinie (EU) 2022/2464.

⁹ Vgl. Bundesministerium für Arbeit und Soziales (o. J.)

¹⁰ Vgl. Europäische Kommission (2023).

¹¹ Vgl. dazu etwa GRI (2023), EFRAG Sekretariat (2023) bzw. IFRS Foundation (2023).

¹² Die Vorschriften gelten erstmals für Geschäftsjahre, die ab dem 1. Januar 2023 beginnen (vgl. Übergangsbestimmung zur Änderung vom 19. Juni 2020 OR).

Für Gesellschaften des öffentlichen Interesses (Art. 2 lit. c RAG), welche zusammen mit den von ihnen kontrollierten in- oder ausländischen Unternehmen in zwei Folgejahren je

- mindestens 500 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt haben und
- eine Bilanzsumme von 20 Mio. CHF oder einen Umsatzerlös von 40 Mio. CHF überschreiten (Art. 964a Abs. 1 OR),

werden Transparenzpflichten statuiert (Art. 964b OR). Diese umfassen Umweltbelange, insbesondere die CO₂-Ziele, Sozialbelange, Arbeitnehmerbelange, die Achtung der Menschenrechte sowie die Bekämpfung der Korruption (Art. 964b Abs. 1 OR).^{13/14}

Ergänzend dazu hat der Bundesrat im November 2022 die «Verordnung über die Berichterstattung über Klimabelange» verabschiedet und per 1. Januar 2024 in Kraft gesetzt. Die Verordnung erweitert die Offenlegungspflichten grosser Schweizer Unternehmen bezüglich Umweltbelange und sieht unter anderem die Umsetzung der Empfehlungen der Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) vor.¹⁵

Quo vadis?

Im Rahmen einer Aussprache im Dezember 2022 bekräftigte der Bundesrat den Wunsch auch künftig über eine international abgestimmte Regelung im Bereich der nachhaltigen Unternehmensführung zum Schutz von Menschen und Umwelt zu verfügen. Die Aussprache erfolgte vor dem Hintergrund der Entwicklungen in der EU bzw. unter anderem der Revision der EU-Richtlinie zur Berichterstattungspflicht über die Nachhaltigkeit. Aufgrund der Tatsache, dass rund 60% der Schweizer Exporte in die EU fließen, wird anerkannt, dass die Schweizer Wirtschaft in hohem Masse von der neuen EU-Richtlinie (CSRD) betroffen sein wird. Angesichts dessen erwartet der Bundesrat einen Anpassungsbedarf der Schweizer Vorschriften. Er plant daher, bis spätestens Juli 2024 eine Vernehmlassungsvorlage zu erarbeiten und die Auswirkungen auf die Schweizer Wirtschaft zu prüfen.¹⁶

In einer Medienmitteilung vom 22. September 2023 informierte der Bundesrat über die beschlossenen Eckwerte der Vernehmlassungsvorlage. Geplant sind eine Anpassung der Grössenkriterien, wobei neu bereits Unternehmen mit 250 Mitarbeitenden Bericht erstatten sollen, sowie die Einführung einer Prüfpflicht. Neben dem EU-Standard sollen auch andere, gleichwertige Standards zur Berichterstattung akzeptiert werden.¹⁷

Die nachstehende Abbildung fasst die Entwicklung zentraler regulatorischer Vorgaben bzw. Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung zusammen. Die abgebildete Dynamik verdeutlicht den stetigen Wandel in diesem Bereich.

¹³ Vgl. Universität Basel (o. J.).

¹⁴ Im Sinne einer thematischen Abgrenzung fokussiert sich das vorliegende Diskussionspapier auf die «Transparenz über nichtfinanzielle Belange» gemäss Art. 964a ff. OR. Nicht aufgegriffen werden die Bestimmungen über die «Sorgfaltspflichten und Transparenz bezüglich Mineralien und Metallen aus Konfliktgebieten und Kinderarbeit» gemäss Art. 964j ff. OR.

¹⁵ Vgl. Der Bundesrat (2022a).

¹⁶ Vgl. Der Bundesrat (2022b).

¹⁷ Vgl. Der Bundesrat (2023).

A/2 Welche Gesetze und Vorschriften prägen derzeit das Feld der Nachhaltigkeit und welche Entwicklungen zeichnen sich ab?

Jurisdiktion	Regulierung	Beschreibung	Rückblick	Ausblick
EU 	EU-Taxonomie	Verordnung zur Klassifizierung nachhaltiger Geschäftsaktivitäten	Verabschiedung 2020 im Zuge des "Green Deal"	Ausweitung der Berichtspflicht →
EU 	Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)	EU-Richtlinie zur unternehmerischen Nachhaltigkeitsberichterstattung	2022 als Ersatz für NFRD verabschiedet	Schrittweise Einführung ab 2024 →
EU 	European Sustainability Reporting Standards (ESRS)	Europäische Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung	Freie Standardwahl unter NFRD	Zwingende Verwendung der ESRS unter CSRD ab 2024 →
CH 	Obligationenrecht (OR)	Gesetzliche Grundlage in CH	Transparenzpflichten gem. Art. 964a ff. OR	Prüfung des Anpassungsbedarfs an EU-Regelungen →
n/a	IFRS Sustainability Disclosure Standards (IFRS S)	IFRS Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung	Veröffentlichung der Standards IFRS S1 und S2 in 2023	Sukzessive Veröffentlichung weiterer Standards →
n/a	Global Reporting Initiative (GRI)	Nachhaltigkeitsstandard der GRI-Organisation	Etablierung als global am häufigsten verwendete Standards	Zunehmende Verbreitung? →

— Historische Entwicklung — Künftige Entwicklung

Abbildung 2: Dynamik der regulatorischen Rahmenbedingungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (Eigene Darstellung)

3 Was bedeutet das?

Die dynamische regulatorische Entwicklung im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung stellt kleine und mittlere Unternehmen sowie Organisationen, natürliche Personen, insbesondere im Verwaltungsrat, sowie die externe Revision vor neue Herausforderungen. Das folgende Kapitel beleuchtet die Auswirkungen dieser Entwicklungen und zeigt auf, wie sich die Anforderungen für die unterschiedlichen Akteure gestalten.

3.1 Für kleine und mittlere Unternehmen und Organisationen

Steigende Anforderungen

Obwohl aktuell nur grosse Unternehmen in den Anwendungsbereich von Art. 964a ff. OR fallen, erhöhen nicht-rechtliche und ausländische Anforderungen den Druck auf kleine und mittlere Unternehmen und Organisationen, nachhaltig zu wirtschaften und darüber Rechenschaft abzulegen. So sind sie in ihrer Tätigkeit veränderten Rahmenbedingungen für die Nachhaltigkeit ausgesetzt. Verschiedene Anspruchsgruppen, wie die öffentliche Hand, Lieferanten oder Kundinnen und Kunden, verlangen zum Beispiel im Rahmen der Auftragsvergabe Dokumente zur Nachhaltigkeitsstrategie, unabhängig von den Grössenkriterien.

Pragmatische Lösung für kleine und mittlere Unternehmen und Organisationen gefragt

Wenn kleine und mittlere Unternehmen und Organisationen zur Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichtes angehalten werden, stehen sie vor der Entscheidung, welcher Standard dem Bericht zugrunde gelegt werden soll. Zur Sicherstellung von Transparenz und Vergleichbarkeit ist die Anwendung eines etablierten internationalen Standards wie GRI (Global Reporting Initiative Standards) sinnvoll. Doch es geht nicht nur darum, einen Standard einfach umzusetzen. Vielmehr steht die tiefgreifende Herausforderung im Vordergrund, Nachhaltigkeit effektiv in das Geschäftsmodell bzw. -tätigkeit zu integrieren. In Anbetracht ihrer typischen Ressourcenbeschränkungen kann dies insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen und Organisationen anspruchsvoll sein. Es bedarf daher eines ganzheitlichen Ansatzes, um ein effektives Nachhaltigkeitsmanagement und eine aussagekräftige Berichterstattung zu gewährleisten.¹⁸

3.2 Für natürliche Personen (Verwaltungsrat)

Verwaltungsrat betroffener Unternehmen

Der Bericht über nichtfinanzielle Belange bedarf gemäss Art. 964c Abs. 1 OR der Genehmigung und Unterzeichnung durch das oberste Leitungs- oder Verwaltungsorgan. Dies entspricht im Falle der Aktiengesellschaft dem Verwaltungsrat.¹⁹ Mit der Einführung der neuen gesetzlichen Bestimmungen wurde überdies eine neue Strafnorm in Kraft gesetzt (vgl. Art. 325ter StGB). In diesem Sinne strafbar sind falsche Angaben im Bericht, das Unterlassen der Berichterstattung oder die Verletzung der gesetzlichen Pflicht zur Aufbewahrung und Dokumentation der Berichte.²⁰

¹⁸ Organisationen wie die International Federation of Accountants (IFAC) haben die besonderen Anforderungen von KMU erkannt und darauf reagiert, indem sie am 14. November 2023 eine «Sustainability Checklist for Small Business» veröffentlicht hat (vgl. IFAC, 2023).

¹⁹ Vgl. Kaufmann & Biggoer (2023, Rz. 34).

²⁰ Vgl. Kaufmann & Biggoer (2023, Rz. 36).

Verwaltungsrat nicht betroffener Unternehmen

Ungeachtet des Anwendungsbereichs von Art. 964a ff. OR haben die Verwaltungsratsmitglieder die Pflicht, die Risiken, die sich aus der gewählten Unternehmensstrategie ergeben, zu identifizieren (vgl. Unübertragbare Aufgaben nach Art. 716a OR). Zudem müssen die Verwaltungsratsmitglieder über den Umgang mit den identifizierten Risiken entscheiden: Sollen sie akzeptiert, begrenzt, gemildert, überwältigt oder vermieden werden? Es ist davon auszugehen, dass sich durch die veränderten Rahmenbedingungen und Erwartungen an die Nachhaltigkeit neue Risiken und Chancen vor allem für KMU ergeben werden. Unabhängig von den Grössenkriterien führt die Sorgfaltspflicht zu einer Annäherung an das Thema der Nachhaltigkeit.²¹

3.3 Für die externe Revision

Prüfungspflicht in der Europäischen Union

Bislang unterlag die nichtfinanzielle Berichterstattung keiner inhaltlichen Prüfungspflicht. Die Abschlussprüfung des Unternehmens hatte nur zu prüfen, ob die nichtfinanzielle Berichterstattung vorgelegt wurde (formelle Prüfungspflicht). Mit Inkrafttreten der CSRD wird erstmals eine inhaltliche Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung eingeführt, zunächst mit begrenzter Sicherheit (limited assurance). Das Ziel der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung besteht darin, die Aussagekraft und Glaubwürdigkeit, die Zuverlässigkeit der Datenqualität und die Vergleichbarkeit der Informationen zu erhöhen.²²

Vor diesem Hintergrund hat beispielsweise das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) drei Entwürfe von IDW-Prüfungsstandards veröffentlicht, die unter anderem zur Vorbereitung für die inskünftig verpflichtende Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD dienen. Grundsätzlich ist eine Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zwar durch die Abschlussprüfung des Unternehmens vorgesehen, jedoch enthält die CSRD ein Wahlrecht, wonach die Mitgliedstaaten auch andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder sogenannte unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen unter engen Voraussetzungen für die Prüfung zulassen können.²³

Schweiz

Art. 964a ff. OR sieht (bisher) keine externe Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung vor. In Anbetracht der Entwicklung in der EU und um international kompatibel zu bleiben, hat der Bundesrat angekündigt, auch in der Schweiz eine Prüfpflicht für die Nachhaltigkeitsberichterstattung vorzusehen (vgl. Kapitel 2.3).

²¹ Vgl. Eberle (2022, S. 559).

²² Vgl. Schmitz-Herkendell (2023).

²³ Vgl. Schmitz-Herkendell (2023).

ABSCHNITT B. FER-LEITFADEN (ENTWURF)

4 Warum ist die Integration eines Nachhaltigkeitsmanagements und die Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts wichtig?

Integration von Nachhaltigkeit

Nachhaltigkeit sollte nicht als isoliertes Projekt oder kurzfristige Initiative betrachtet werden, sondern als integraler Bestandteil der Unternehmens- oder Organisationsführung. Die Verankerung der Nachhaltigkeit in der Governance, Strategie und dem Risikomanagement stellt eine langfristige Ausrichtung sicher, die über reine Compliance hinausgeht. Die Verankerung hilft, Risiken zu minimieren, Chancen zu identifizieren und Wettbewerbsvorteile zu schaffen.

Nachhaltigkeitsbericht zur Dokumentation der Nachhaltigkeitsleistung und als Kommunikationsinstrument

Die Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts entspricht der Dokumentation der Nachhaltigkeitsleistung, die ein Unternehmen oder eine Organisation (bereits) erbringt. Der Nachhaltigkeitsbericht ist also ein Fenster und damit eine Verbindung zwischen Nachhaltigkeitsmanagement und externer Kommunikation. Als Ergänzung zur finanziellen Berichterstattung werden ökologische, soziale und Governance-Leistungen eines Unternehmens bzw. einer Organisation und die Einhaltung relevanter Vorschriften und Standards kommuniziert. Der Nachhaltigkeitsbericht kann auch die Ziele und Strategien in Bezug auf die Nachhaltigkeit aufzeigen bzw. die Fortschritte, Herausforderungen und Erfolge.

Der Nachhaltigkeitsbericht fördert

- Transparenz und Vertrauensbildung: Ein Nachhaltigkeitsbericht macht transparent, welche Massnahmen ein Unternehmen oder eine Organisation in Bezug auf Nachhaltigkeit unternommen hat. Hierbei wird nicht nur das Gute betont, sondern auch Verbesserungspotenziale und Herausforderungen aufgezeigt. Diese Transparenz kann das Vertrauen der Anspruchsgruppen in das Unternehmen oder die Organisation stärken.
- Identifikation von Chancen und Risiken: Ein Nachhaltigkeitsbericht durchleuchtet detailliert die Nachhaltigkeitsthemen, wodurch Chancen und Risiken sichtbar werden, die das Unternehmen oder die Organisation sonst möglicherweise übersehen hätte. Dies ermöglicht eine gesamtheitliche Sicht und frühzeitige Reaktion auf aufkommende Probleme und die Nutzung von entstehenden Chancen.
- Leistungs- und Fortschrittsmessung: Ein Nachhaltigkeitsbericht liefert konkrete Zahlen und Fakten, die es ermöglichen, die Leistung des Unternehmens oder der Organisation ebenso wie die Fortschritte im Bereich Nachhaltigkeit zu messen und ggf. auch mit anderen Unternehmen oder Organisationen zu vergleichen.
- Verbesserung der internen Prozesse: Ein Nachhaltigkeitsbericht fördert den Austausch und die Zusammenarbeit zwischen verschiedenen Abteilungen und

trägt dazu bei, das Bewusstsein und Verständnis für Nachhaltigkeitsthemen innerhalb des Unternehmens oder der Organisation zu erhöhen.

Rechtliche Anforderungen

Ein integriertes Nachhaltigkeitsmanagement und ein Nachhaltigkeitsbericht können dabei helfen, rechtliche Anforderungen proaktiv zu erfüllen. Zudem kann sich ein Unternehmen dadurch besser auf zukünftige regulatorische Veränderungen vorbereiten und mögliche rechtliche Risiken minimieren.

Reputationsmanagement und Vertrauensbildung: Verschiedene Perspektiven

Eine strategische Ausrichtung auf Nachhaltigkeit und eine transparente Berichterstattung erfüllen nicht nur rechtliche Anforderungen. Viel mehr werden die Unternehmensreputation und das Vertrauen, insbesondere von verschiedenen Anspruchsgruppen, gefördert:

- Mitarbeitende: Ein integriertes Nachhaltigkeitsmanagement hat einen direkten Einfluss auf die Mitarbeiterbindung und -zufriedenheit. Durch die Implementierung von Massnahmen, die beispielsweise die Vereinbarkeit von Beruf und Familie fördern, wird nicht nur die Lebensqualität der Mitarbeitenden verbessert, sondern auch ihre Identifikation mit dem Unternehmen und dessen nachhaltigen Produkten gestärkt. Dies wiederum erhöht die Motivation und Produktivität und trägt zur Attraktivität des Unternehmens als Arbeitgeber bei.
- Kundinnen/Kunden: Ein integriertes Nachhaltigkeitsmanagement und ein Nachhaltigkeitsbericht können vor dem Hintergrund einer wachsenden Nachfrage nach nachhaltigen Produkten und Dienstleistungen die Kundenzufriedenheit und -bindung erhöhen.
- Öffentlichkeit: Ein integriertes Nachhaltigkeitsmanagement in einem Unternehmen oder einer Organisation leistet einen wichtigen Beitrag zu einer nachhaltigeren Gesellschaft und Umwelt. Berücksichtigt ein Unternehmen oder eine Organisation Nachhaltigkeitsaspekte in seinen Entscheidungsprozessen, führt dies zu einer gesteigerten gesellschaftlichen Akzeptanz.
- Vereinsmitglieder/Spender und Spenderinnen: Ein integriertes Nachhaltigkeitsmanagement und ein Nachhaltigkeitsbericht schaffen gerade bei Nonprofit-Organisationen Transparenz für Vereinsmitglieder sowie für Spenderinnen und Spender. Damit wird das Vertrauen in die Organisation erhöht.
- Eigenkapital- und Fremdkapitalgeber: Eigenkapitalgeber bewerten die langfristige Wertsteigerung und die Risikominimierung häufig unter Berücksichtigung von Nachhaltigkeitsaspekten, was ein integriertes Nachhaltigkeitsmanagement positiv beeinflussen kann. Für Fremdkapitalgeber, insbesondere kreditvergebende Banken, sind Nachhaltigkeitsberichte und ein solides Nachhaltigkeitsmanagement zunehmend entscheidend, da unter anderem diese Faktoren im Kreditvergabeprozess berücksichtigt werden.
- Wettbewerber: Ein integriertes Nachhaltigkeitsmanagement kann dazu beitragen, dass sich ein Unternehmen oder eine Organisation positiv von weniger nachhaltig agierenden Wettbewerbern abheben und einen Wettbewerbsvorteil erzielen kann.

Schlussfolgerung

Zusammenfassend ist die Integration eines Nachhaltigkeitsmanagements und die Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts weit mehr als eine formale Übung oder bloße Philanthropie. Sie sind entscheidend für die Governance, die Strategie und das Risikomanagement.

Durch die Verbindung von Nachhaltigkeitsmanagement und -berichterstattung können Unternehmen und Organisationen nicht nur zeigen, was sie in Sachen Nachhaltigkeit tun, sondern auch, warum das wichtig ist. Diese Berichte sind nicht nur eine Momentaufnahme. Sie helfen, die Leistung und den Fortschritt zu messen und können als Grundlage für zukünftige Ziele dienen. Dies unterstreicht die Rolle der Nachhaltigkeit als grundlegendes Element der Unternehmens- oder Organisationsführung.

5 Wie sollen ein Nachhaltigkeitsmanagement und eine -berichterstattung integriert werden? (7 Schritte)

Ausgangslage: Nachhaltigkeit im Fokus

Kleine und mittlere Unternehmen und Organisationen sind erfahren darin, geschäftsrelevante Risiken zu beurteilen und geeignete Strategien zu ihrer Bewältigung zu entwickeln. Mit dem zunehmenden Stellenwert von Nachhaltigkeit erweitert sich das Spektrum der geschäftsrelevanten Risikobeurteilung. Nachhaltiges Handeln wird von verschiedenen Anspruchsgruppen zunehmend gefordert. Gleichzeitig verschärfen sich die gesetzlichen Vorgaben in diesem Bereich. Vernachlässigen Unternehmen diese Entwicklungen, kann dies zu einem Reputationsverlust, rechtlichen Sanktionen und operativen Hürden führen. Daher ist es wichtig, dass sich gerade auch kleine und mittlere Unternehmen und Organisationen mit dem Thema auseinandersetzen.

Doch Nachhaltigkeit birgt nicht nur Risiken, sondern eröffnet auch Chancen. Unternehmen, die Nachhaltigkeit gezielt in ihre Strategie einbeziehen, können neue Marktchancen entdecken und sich Wettbewerbsvorteile sichern, ob im Produkt- oder Dienstleistungsbereich. Somit kann Nachhaltigkeit zu einem Unterscheidungsmerkmal werden.

Die bisherige Berücksichtigung von Nachhaltigkeit im Risikomanagement konzentriert sich auf die Geschäftsrelevanz, die untersucht, welche Auswirkungen die Umwelt und die Gesellschaft auf das Geschäftsmodell bzw. -tätigkeit und den Geschäftserfolg haben. Um Nachhaltigkeit wirksam in das Geschäftsmodell bzw. in die -tätigkeit zu integrieren, bedarf es mehr als das: Ein ganzheitlicher Ansatz ist notwendig, der neben der Geschäftsrelevanz auch die Umweltrelevanz berücksichtigt, also welchen Einfluss das Unternehmen auf Umwelt und Gesellschaft ausübt.

Vor diesem Hintergrund empfiehlt sich ein schrittweises und strukturiertes Vorgehen, um Unternehmen und Organisationen bei der Integration eines Nachhaltigkeitsmanagements und -berichterstattung zu unterstützen. Zu diesem Zweck wurde der nachfolgende FER-Leitfaden entworfen.

Schritt 1: Verantwortlichkeiten und Zuständigkeiten klären – Wer kümmert sich darum?

Mit dem wachsenden Bewusstsein für Nachhaltigkeit ist es wichtig, klare Verantwortlichkeiten und Zuständigkeiten zu definieren. Es sollte festgelegt werden, wer für das Ergebnis der Aufgaben verantwortlich ist und wer für die Umsetzung der Aufgabe zuständig ist. Gemäss den gesetzlichen Vorgaben (Art. 716a OR) obliegt bei einer Aktiengesellschaft dem Verwaltungsrat die Oberleitung über die Gesellschaft. Dabei hat er die Möglichkeit, bestimmte Aufgaben innerhalb dieses Rahmens an die Geschäftsleitung zu delegieren.

Schritt 2: Anspruchsgruppen analysieren und verstehen – Wer hat welche Interessen?

Unternehmen und Organisationen müssen verstehen, welche externen und internen Gruppen – z. B. Kundinnen und Kunden, Mitarbeitende, Kapitalgeber oder die Öffentlichkeit – sich im Zusammenhang mit Nachhaltigkeit für sie interessieren. Die Analyse dieser Anspruchsgruppen schafft die Grundlage für die nächsten Schritte.

Schritt 3: Nachhaltigkeitsambition festlegen – Welche Positionierung wird angestrebt?

Nach der Analyse der Anspruchsgruppen legt das Unternehmen oder die Organisation fest, welches Gewicht Nachhaltigkeit in der Geschäftsstrategie haben soll. Werden nur die gesetzlichen Mindestvorgaben befolgt oder soll Nachhaltigkeit zum Kern des Geschäftsmodells gemacht werden?

Schritt 4: Wesentliche Themen ermitteln – Welche Themen sind wesentlich?

Das Unternehmen oder die Organisation identifiziert zunächst die spezifischen nachhaltigkeitsbezogenen Themen. Zur Bestimmung, welche Themen wesentlich sind, werden zwei Perspektiven berücksichtigt: Die Umweltrelevanz (Auswirkungen der eigenen Tätigkeit auf die Umwelt und Gesellschaft) und die Geschäftsrelevanz (Auswirkungen von Umwelt und Gesellschaft auf die eigene Tätigkeit). Ein Thema ist wesentlich, wenn es entweder umweltrelevant und/oder geschäftsrelevant ist.

Schritt 5: Fahrplan mit Zielen und Massnahmen erarbeiten – Welche Handlungsfelder werden priorisiert und wie entsprechend adressiert?

Die so ermittelten wesentlichen Themen werden in Handlungsfelder zusammengefasst. Danach entscheidet die Organisation, welche dieser Handlungsfelder sie durch spezifische Ziele und Massnahmen adressiert und welche nicht.

Schritt 6: Massnahmen umsetzen und Fortschritt messen – Welche Kennzahlen werden zur Leistungs- und Fortschrittmessung verwendet?

Mit einem Fahrplan allein ist es nicht getan. Die festgelegten Massnahmen müssen aktiv umgesetzt und ihr Fortschritt kontinuierlich gemessen werden. Zur Leistungs- und Fortschrittmessung eignen sich individuelle Kennzahlen.

Schritt 7: Nachhaltigkeitsberichterstattung – Wie werden Ergebnisse kommuniziert?

Am Ende dieses Prozesses steht die Kommunikation der Bemühungen und Ergebnisse. Ein Nachhaltigkeitsbericht dient nicht nur als Dokumentation, sondern auch als Instrument zur Kommunikation gegenüber Anspruchsgruppen.

Jeder Schritt ist wie ein Puzzlestück, das zusammen das Gesamtbild formt – das in den Nachhaltigkeitsbericht mündet (Schritt 7). Dieser Bericht veranschaulicht nicht nur die relevanten Informationen, sondern auch den Weg, den das Unternehmen oder die Organisation in Richtung Nachhaltigkeit gegangen ist oder gehen wird. Die gewonnenen Informationen werden strukturiert präsentiert und in relevante Kategorien wie Governance, Strategie, Risikomanagement sowie Kennzahlen und Ziele eingeteilt.

Hinweise zum FER-Leitfaden:

Der FER-Leitfaden ist flexibel gestaltet, sodass die Reihenfolge der sieben Schritte individuell an die Bedürfnisse und spezifischen Gegebenheiten jeder Organisation angepasst werden kann. Falls gewünscht, können zusätzliche Schritte integriert werden.

Der Nachhaltigkeitsbericht ist bei Bedarf um zusätzliche Informationen zu erweitern, um individuelle Anforderungen von Anspruchsgruppen oder regulatorische Vorgaben zu erfüllen. Organisationsspezifische Modifikationen sind daher möglich.

Die nachfolgenden Empfehlungen sind primär für Unternehmen in der Rechtsform einer AG oder GmbH konzipiert. Doch auch andere Rechtsformen können diese Ansätze, ggf. mit Anpassungen, nutzen.

5.1 Schritt 1: Verantwortlichkeiten und Zuständigkeiten klären

		Governance
Schritt 1:	Verantwortlichkeiten und Zuständigkeiten klären	
Frage:	<p>Wer ist für die nachhaltigkeitsbezogenen Aufgaben verantwortlich?</p> <p>Wer ist für die Umsetzung von nachhaltigkeitsbezogenen Aufgaben zuständig?</p>	
<p>Bei der Auseinandersetzung mit Nachhaltigkeit, genau wie bei jedem anderen Thema, muss geklärt werden, wer die Verantwortung trägt und wer für die Umsetzung zuständig ist. Die Unterscheidung zwischen Verantwortlichkeit und Zuständigkeit der Umsetzung ist auch für KMU bedeutend, auch wenn es in der Praxis angesichts der oft knappen Personalressourcen zu Überschneidungen kommen kann.</p> <p><i>Verantwortliche</i> nehmen eine gestaltende Rolle ein. Eine Person oder eine Gruppe, die eine Verantwortung trägt, ist für das Ergebnis eines bestimmten Prozesses oder einer Aufgabe verantwortlich. <i>Zuständige</i> hingegen fokussieren sich auf die Umsetzung. Eine Person oder eine Gruppe, die eine Zuständigkeit übernimmt, setzt die Vorgaben und Ziele, die von der verantwortlichen Person oder Gruppe festgelegt wurden, um. Konkret bedeutet dies, dass gemäss Art. 716a OR dem Verwaltungsrat die Oberleitung über die Gesellschaft obliegt (Verantwortlichkeit). Er hat dabei die Möglichkeit, bestimmte Aufgaben innerhalb dieses Rahmens an die Geschäftsleitung (Zuständigkeit) zu delegieren.</p> <p>Die Rollen für verschiedene Aufgaben im Zusammenhang mit der Integration eines Nachhaltigkeitsmanagements und -berichterstattung sind zu klären. Die Verantwortlichkeiten-Zuständigkeiten-Tabelle kann hierfür ein nützliches Werkzeug sein.</p>		
Beispiel:	Verantwortlichkeiten-Zuständigkeiten-Tabelle	
<p>Die Verantwortlichkeiten-Zuständigkeiten-Tabelle gibt eine strukturierte Übersicht darüber, wer für welche nachhaltigkeitsbezogene Aufgabe verantwortlich ist und wer für die Umsetzung dieser Aufgabe zuständig ist.</p> <p>Struktur der Verantwortlichkeiten-Zuständigkeiten-Tabelle:</p> <p>Die erste Spalte listet verschiedene Aufgaben im Bereich Nachhaltigkeit auf (vgl. Schritte des FER-Leitfadens).</p> <p>Die folgenden Spalten repräsentieren verschiedene Personen oder Gruppen innerhalb des Unternehmens: z. B. Verwaltungsrat, Geschäftsleitung, Finanzen, Produktion und Vertrieb.</p>		

Die Tabelle teilt jeder Aufgabe die Verantwortlichkeiten und Zuständigkeiten zu:

- «V» steht für «Verantwortlichkeit» und zeigt an, welche Person oder Gruppe die Richtung für eine bestimmte Aufgabe vorgibt.
- «Z» steht für «Zuständigkeit» und zeigt an, welche Person oder Gruppe für die Umsetzung einer bestimmten Aufgabe zuständig ist.

Aufgaben im Bereich Nachhaltigkeit	Verwaltungsrat	Geschäftsleitung	Finanzen	Produktion	Vertrieb	...
 Anspruchsgruppen analysieren und verstehen						
 Nachhaltigkeitsambition festlegen						
 Wesentliche Themen ermitteln						
 Fahrplan mit Zielen und Massnahmen erarbeiten						
 Massnahmen umsetzen und Fortschritt messen						
 Nachhaltigkeitsberichterstattung						
 ...						

Abbildung 3: Verantwortlichkeiten-Zuständigkeiten-Tabelle (Eigene Darstellung)

5.2 Schritt 2: Anspruchsgruppen analysieren und verstehen

		Strategie
Schritt 2:	Anspruchsgruppen analysieren und verstehen	
Fragen:	<p>Welche relevanten internen und externen Anspruchsgruppen hat das Unternehmen?</p> <p>Welche Erwartungen in Bezug auf die Nachhaltigkeit haben diese Anspruchsgruppen?</p>	
<p>KMU agieren nicht isoliert. Sie sind in ein Netzwerk aus verschiedenen internen und externen Gruppen eingebettet, die als Anspruchsgruppen oder Stakeholder bezeichnet werden. Die Analyse und das Verständnis dieser Gruppen sind entscheidend, um die nachhaltigkeitsbezogenen Anforderungen und Erwartungen an das Unternehmen zu erkennen. Auf dieser Basis können zielführende Strategien und Massnahmen entwickelt werden.</p> <p>Interne Anspruchsgruppen sind jene Gruppen, die innerhalb des Unternehmens agieren. Dazu zählen unter anderem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Mitarbeitende</i>: Sie sind direkt am Betrieb beteiligt und haben Erwartungen hinsichtlich sicherer Arbeitsbedingungen, fairer Bezahlung und Entwicklungsmöglichkeiten. • <i>Führungskräfte/Management</i>: Sie tragen die Verantwortung für strategische Entscheidungen und haben ein Interesse daran, dass das Unternehmen sowohl wirtschaftlich als auch nachhaltig erfolgreich ist. <p>Externe Anspruchsgruppen sind jene Gruppen, die ausserhalb des direkten Unternehmensbereichs agieren. Dazu zählen unter anderem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Lieferanten</i>: Sie stehen in direktem geschäftlichem Kontakt zum Unternehmen und haben Interesse an fairen Geschäftsbeziehungen. • <i>Kundinnen und Kunden</i>: Sie erwarten qualitativ hochwertige Produkte, die unter fairen und umweltfreundlichen Bedingungen hergestellt werden. Verarbeiten diese die Produkte weiter, sind sie darauf angewiesen, dass die bezogenen Produkte verantwortungsvoll produziert wurden. • <i>Öffentlichkeit/Gesellschaft</i>: Sie erwartet, dass das Unternehmen sozial verantwortlich handelt und zum Gemeinwohl beiträgt. • <i>Eigenkapital- und Fremdkapitalgeber</i>: Sie legen Wert darauf, dass das Unternehmen nachhaltig wirtschaftet, da dies langfristige finanzielle Stabilität verspricht. • <i>Behörden und Regulierungsstellen</i>: Sie erwarten die Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften, insbesondere im Hinblick auf Umweltschutz und soziale Standards. <p>Nach der Bestimmung der relevanten internen und externen Anspruchsgruppen ist es wichtig, ihre spezifischen Erwartungen in Bezug auf Nachhaltigkeit zu analysieren und zu verstehen. Dadurch können die Ambition, Strategie und Berichterstattung auf</p>		

die Interessen und Bedürfnisse der unterschiedlichen Anspruchsgruppen ausgerichtet werden. Jede Anspruchsgruppe kann allerdings eigene und manchmal sogar divergierende Erwartungen an das Unternehmen haben.

Beispiel: Anspruchsgruppentabelle

Die Anspruchsgruppentabelle ist ein Werkzeug, um eine Übersicht über die Erwartungen oder Anliegen der verschiedenen Anspruchsgruppen zu erhalten. Sie ist ein Instrument, mit dem Unternehmen systematisch ihre relevanten Anspruchsgruppen identifizieren und deren Relevanz speziell im Kontext von Nachhaltigkeitsüberlegungen bewerten können.

Struktur der Anspruchsgruppentabelle:²⁴

- **1. Spalte: Anspruchsgruppe** — Hierbei handelt es sich um die eigentliche Anspruchsgruppe, die intern oder extern sein kann.
- **2. Spalte: Anliegen der Anspruchsgruppe** — Hier wird herausgearbeitet, welche spezifischen Interessen, Bedenken oder Anforderungen die jeweilige Anspruchsgruppe in Bezug auf Nachhaltigkeit hat.
- **3. Spalte: Bewertungskriterien (optional)** — Hier werden Kriterien aufgelistet, die bei der Bewertung der Relevanz einer Anspruchsgruppe herangezogen werden können. Diese Kriterien können dabei helfen, den Einfluss und die Bedeutung der Anspruchsgruppe für das Unternehmen genauer zu verstehen:
 - «Nähe zum Unternehmen» könnte z.B. bedeuten, wie eng die Beziehung zwischen der Anspruchsgruppe und dem Unternehmen ist.
 - «Ökonomische Bedeutung» bezieht sich auf den finanziellen Einfluss, den die Anspruchsgruppe auf das Unternehmen haben könnte.
 - «Imagerisiken» könnten sich auf potenzielle negative Auswirkungen auf den Ruf des Unternehmens beziehen, basierend auf den Reaktionen der Anspruchsgruppe.
 - Die Erwähnung von «Anspruchsgruppe als wichtiger Multiplikator» legt nahe, dass bestimmte Anspruchsgruppen eine grössere Reichweite oder Bedeutung haben können und ihre Anliegen und Meinungen breitere Auswirkungen haben könnten.
 - «Mitarbeiterzufriedenheit» könnte sich auf die allgemeine Moral und Zufriedenheit der Mitarbeiter beziehen und wie dies das Unternehmen beeinflussen könnte.
- **4. Spalte: Relevanz** — Basierend auf den obigen Überlegungen und Kriterien wird jede Anspruchsgruppe als «niedrig», «mittel» oder «hoch» in Bezug auf ihre Relevanz für das Unternehmen eingestuft. Diese Fragen

²⁴ Vgl. OBT in Zusammenarbeit mit KMU-HSG (2022), S. 25.

sollen dabei helfen, den Einfluss und die Relevanz der jeweiligen Anspruchsgruppen für das Unternehmen zu bewerten:

- Welchen Einfluss (positiv / negativ) haben die Anspruchsgruppen auf wichtige Erfolgsparameter des Unternehmens?
- Welche indirekten Einflüsse sind möglich?
- Inwiefern ist Ihr Unternehmen in der Lage, die Einflüsse zu steuern bzw. auf die Einflussnahme einzuwirken?

Anspruchsgruppe	Anliegen der Anspruchsgruppe	Bewertungskriterien (optional)	Relevanz
Mitarbeitende (intern)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sichere Arbeitsbedingungen 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Nähe (der Mitarbeitenden) zum Unternehmen 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Hoch
Lieferanten (extern)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Faire Geschäftsbedingungen 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ökonomische Bedeutung (der Lieferanten) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Hoch
...

Abbildung 4: Anspruchsgruppentabelle (Eigene Darstellung in Anlehnung an OBT/KMU-HSG, 2022)

5.3 Schritt 3: Nachhaltigkeitsambition festlegen

		Strategie
Schritt 3:	Nachhaltigkeitsambition festlegen	
Fragen:	Was bedeutet Nachhaltigkeit für das Unternehmen? Welche Positionierung strebt das Unternehmen an?	
<p>Für KMU ist es entscheidend, ein klares Verständnis der nachhaltigkeitsbezogenen Erwartungen ihrer Anspruchsgruppen zu haben. Dieses Verständnis bildet die Basis, um die eigene Nachhaltigkeitsambition festzulegen.</p> <p>Was genau unter Nachhaltigkeit verstanden wird, variiert je nach Geschäftsfeld, Modell und Unternehmenskultur. Während für manche KMU ökologische Aspekte im Vordergrund stehen, betonen andere soziale Verantwortung, wirtschaftliche Stabilität oder eine Mischung dieser Aspekte.</p> <p>Nachdem ein Unternehmen sein eigenes Verständnis von Nachhaltigkeit herausgearbeitet hat, stellt sich die Frage nach der Ambition. Manchmal ist es die innere Überzeugung, die dazu führt, Nachhaltigkeit ins Zentrum der Geschäftsstrategie zu rücken. In anderen Fällen sind es äussere gesetzliche Vorgaben, die eine Neuausrichtung erfordern. Dabei können in der Regel drei verschiedene Ambitionsniveaus unterschieden werden:</p> <p>1. Basis-Stufe</p> <p>Auf der Basis-Stufe erfüllt das KMU lediglich die gesetzlichen und regulatorischen Anforderungen in Bezug auf Nachhaltigkeit. Das Hauptziel ist, Konformität mit bestehenden Gesetzen und Normen sicherzustellen. Das Engagement ist minimal und konzentriert sich auf das Vermeiden von rechtlichen Konsequenzen.</p> <p>2. Fortgeschrittene-Stufe</p> <p>Auf der Fortgeschrittenen-Stufe verfolgt das KMU eine intensivere Auseinandersetzung mit Nachhaltigkeit. Hier wird Nachhaltigkeit fest im Unternehmen verankert und es wird ein umfassender Blick auf die damit verbundenen Chancen und Risiken geworfen. KMU auf dieser Stufe betrachten Nachhaltigkeit nicht nur als gesetzliche Verpflichtung, sondern erkennen den inhärenten Wert und die Bedeutung für den langfristigen Erfolg des Unternehmens.</p> <p>3. Spitzenreiter-Stufe</p> <p>Auf der Spitzenreiter-Stufe sehen KMU in der Nachhaltigkeit einen klaren Wettbewerbsvorteil und streben eine Position als Spitzenreiter in ihrer Branche an. Hier wird Nachhaltigkeit als integraler Bestandteil der Unternehmensstrategie und -identität betrachtet, um Innovation und Marktführerschaft voranzutreiben.</p> <p>Nachhaltigkeit ist für Unternehmen nicht nur ein Selbstzweck. Um das geeignete Ambitionsniveau festzulegen, kann eine Analyse der möglichen Vorteile, die sich aus der Beschäftigung mit Nachhaltigkeit ergeben, aufschlussreich sein.</p>		

5.4 Schritt 4: Wesentliche Themen ermitteln

		Strategie/ Risikomanagement
Schritt 4:	Wesentliche Themen ermitteln	
Fragen:	<p>Welche nachhaltigkeitsbezogenen Themen beschäftigen das Unternehmen?</p> <p>Welche dieser Themen sind wesentlich?</p> <p><i>a) Umweltrelevanz:</i> Wie wirken sich das Geschäftsmodell bzw. die Geschäftstätigkeit des Unternehmens auf die Umwelt und Gesellschaft aus?</p> <p><i>b) Geschäftsrelevanz:</i> Wie wirken sich die umweltbezogenen und gesellschaftlichen Entwicklungen auf das Unternehmen aus?</p>	
<p>Um die festgelegte Nachhaltigkeitsambition in die Praxis umzusetzen, muss das Unternehmen zunächst festlegen, an welchen Stellen es konkret ansetzen möchte. Zu Beginn identifiziert das Unternehmen daher die für sich spezifischen, nachhaltigkeitsbezogener Themen. Basierend darauf führt das Unternehmen dann eine Wesentlichkeitsanalyse durch, um die wesentlichen Themen zu ermitteln. Dazu nimmt das Unternehmen zwei Perspektiven ein: Die Auswirkungen des eigenen Geschäftsmodells bzw. der eigenen Geschäftstätigkeit auf die Umwelt und Gesellschaft (Umweltrelevanz) sowie die Auswirkungen umweltbezogener und gesellschaftlicher Entwicklungen auf das Unternehmen (Geschäftsrelevanz).</p> <p>1. Umweltrelevanz: Wie wirkt sich das Geschäftsmodell bzw. die Geschäftstätigkeit des Unternehmens auf die Umwelt und Gesellschaft aus?</p> <p>Diese Frage stellt die Auswirkungen des eigenen Geschäftsmodells bzw. -tätigkeit auf die Umwelt und die Gesellschaft in den Mittelpunkt. Es geht darum, zu verstehen, wie das Unternehmen durch sein Handeln seine Unternehmensumwelt beeinflusst. Diese Sicht wird international auch als sog. Inside-out-Perspektive bezeichnet.</p> <p>Diese Perspektive als Startpunkt zu nutzen, ist häufig sinnvoll, da sie KMU ermöglicht, zuerst ihre eigenen Prozesse, Produkte und Dienstleistungen im Hinblick auf Nachhaltigkeit zu verstehen. Mit dem Wissen um die eigene Wirkung können die Auswirkungen des Geschäftsmodells oder der Geschäftstätigkeit auf die Unternehmensumwelt besser beurteilt werden.</p> <p>2. Geschäftsrelevanz: Wie wirken sich umweltbezogene und gesellschaftliche Entwicklungen auf das Unternehmen aus?</p> <p>Hier steht im Vordergrund, welche gesellschaftlichen, umweltbezogenen, regulatorischen oder auch wirtschaftlichen Entwicklungen potenziell das Geschäftsmodell bzw. die Geschäftstätigkeit und den Geschäftserfolg beeinflussen können. International wird diese Sicht auch als Outside-In-Perspektive bezeichnet.</p>		

Ein Thema gilt als wesentlich, wenn es entweder geschäftsrelevant und/oder umwelt- bzw. gesellschaftsrelevant ist.

Hinweis: Je nach gesetzlichem Kontext oder Standard wird der Begriff «Wesentlichkeit» unterschiedlich interpretiert. Die FER verfolgt in ihrem FER-Leitfaden den Ansatz der sog. doppelten Wesentlichkeit. Das bedeutet, dass Themen als wesentlich betrachtet werden, wenn sie entweder aufgrund des Einflusses des Geschäftsmodells bzw. -tätigkeit auf die Umwelt und Gesellschaft (Frage 1) und/oder aufgrund des Einflusses der Umwelt und der Gesellschaft auf das Geschäftsmodell bzw. -tätigkeit und den Geschäftserfolg (Frage 2) als relevant erachtet werden. Dieser Ansatz ermöglicht eine umfassende Betrachtung und berücksichtigt sowohl die Interessen des Unternehmens als auch die seiner Anspruchsgruppen. Überdies ermöglicht diese Interpretation der Wesentlichkeit Anschlussfähigkeit für eine Berichterstattung nach anderen Standards bzw. Regulationen.

Zusammenhang dieser Wesentlichkeitsanalyse mit der Risikobeurteilung

Mit der Entscheidung, eine bestimmte Strategie zu verfolgen, sind konkrete Risiken (aber auch Chancen) verbunden. Üblicherweise werden diese Risiken im Rahmen einer Risikobeurteilung, deren Durchführung für grosse Unternehmen in der Schweiz im Gesetz vorgeschrieben ist, identifiziert und bewertet (unter Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeit und der finanziellen Auswirkung). Dabei stehen (negative) finanzielle Auswirkungen im Vordergrund, denen auf verschiedene Arten begegnet werden kann (vermeiden, vermindern, überwälzen, selbst tragen).

Nachhaltigkeitsbezogene Risiken können im Rahmen einer solchen Risikobeurteilung bereits berücksichtigt worden sein. Häufig aber gehen solche Risiken über die erwähnten finanziellen Risiken hinaus:

- Einerseits, weil nicht nur finanzielle Risiken in Form von negativen Auswirkungen der Umwelt auf das Unternehmen, sondern auch nichtfinanzielle Risiken berücksichtigt werden (Outside-In-Risikobetrachtung);
- andererseits, weil negative Auswirkungen des Unternehmens auf die Umwelt und Gesellschaft zu berücksichtigen sind (Inside-Out-Risikobetrachtung).

Beide Betrachtungen finden sich auch bei der Wesentlichkeitsanalyse, die hauptsächlichen Gegenstand dieses Schrittes bildet. Für die Risikobeurteilung sind sie klar voneinander abzugrenzen, auch wenn sie in der Praxis oft Überschneidungen aufweisen. Schwierigkeiten bereitet zurzeit noch die Beurteilung der Auswirkungen von nichtfinanziellen Risiken. Doch auch hierzu gibt es bereits Standards zur Messung und Monetarisierung von Umweltauswirkungen auf die Unternehmen.

In ein umfassend verstandenes Risikomanagement fliessen beide Betrachtungsweisen ein. Während dies bei grossen Unternehmen oft bedingt, das klassische Risikomanagement und das Management von Nachhaltigkeitsrisiken zusammenzuführen, bietet sich KMU in diesem Zusammenhang die Chance, gleichzeitig pragmatisch, aber mit Berücksichtigung beider Perspektiven auch umfassend vorzugehen. Der Vorteil eines solchen integrierten Ansatzes besteht darin, dass von Beginn an der Zusammenhang zwischen Strategie, Nachhaltigkeit, Risiken und finanzieller Lage stringent dargelegt werden kann (etwas, was bei Grossunternehmen angesichts der

oft komplexen Verhältnisse nur schwierig umzusetzen ist). Für den Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung eines KMU erlaubt eine solche integrierte Betrachtung auch, ihren Aufgaben und Pflichten zukunftsgerichtet nachzukommen.

Beispiel: Wesentlichkeitsmatrix

Die Wesentlichkeitsanalyse kann mithilfe einer Matrix durchgeführt werden. Dieses Werkzeug unterstützt bei der Ermittlung von wesentlichen Themenfeldern und deren Priorisierung (woraus sich wie dargelegt Handlungsfelder ergeben).

Struktur einer vorbereitenden Tabelle zur Relevanzbewertung eines Themas:

Die **erste Spalte** umfasst eine Auflistung der Themen.

In der **zweiten Spalte** wird die Umwelt- oder Gesellschaftsrelevanz jedes Themas bewertet. Dies kann binär geschehen (also z.B. «wesentlich» oder «unwesentlich») oder differenziert (beispielsweise durch eine Skala von 1 bis 3).

In der **dritten Spalte** wird die Geschäftsrelevanz jedes Themas bewertet. Auch dies kann binär (also z.B. «wesentlich» oder «unwesentlich») oder differenziert (beispielsweise durch eine Skala von 1 bis 3) geschehen.

Beim Ausfüllen der Tabelle ist die Analyse der Anspruchsgruppen einzubeziehen.

 Thema	 Umweltrelevanz (1-3 / ja-nein)	 Geschäftsrelevanz (1-3 / ja-nein)
Luftverschmutzung	▪ 3 / ja	▪ 2 / ja
Diversität und Inklusion	▪ 2 / ja	▪ 3 / ja
Ethische Unternehmensführung	▪ 3 / ja	▪ 3 / ja
...	▪ ...	▪ ...

Abbildung 5: Vorbereitende Tabelle zur Relevanzbewertung (Eigene Darstellung in Anlehnung an OBT/KMU-HSG, 2022)

Die Ergebnisse aus der vorbereitenden Tabelle zur Relevanzbewertung eines Themas lassen sich dann in einer Wesentlichkeitsmatrix visualisieren.

Struktur einer Wesentlichkeitsmatrix:

Die Wesentlichkeitsmatrix ist ein zweidimensionales Diagramm:

- **Geschäftsrelevanz (X-Achse):** Die horizontale Achse stellt dar, wie bedeutend ein Thema für das Geschäftsmodell bzw. die Geschäftstätigkeit und für den Geschäftserfolg des Unternehmens ist (Outside-In-Perspektive). Je bedeutender das Thema, desto weiter rechts wird es auf der Achse platziert.

- **Umweltrelevanz (Y-Achse):** Die vertikale Achse stellt dar, inwiefern das Handeln des Unternehmens im jeweiligen Bereich Auswirkungen auf die Umwelt und Gesellschaft hat (Inside-Out-Perspektive). Je grösser der Einfluss, desto höher wird das Thema auf der Achse platziert.

Durch die Wesentlichkeitsmatrix erhalten Unternehmen einen klaren Überblick über Themen, die sowohl für sie selbst als auch für Umwelt und Gesellschaft besonders wesentlich sind. Die innerhalb der Wesentlichkeitsmatrix platzierten Themen können zu Handlungsfeldern zusammengefasst werden, die sich an den GRI orientieren (vgl. Schritt 5).

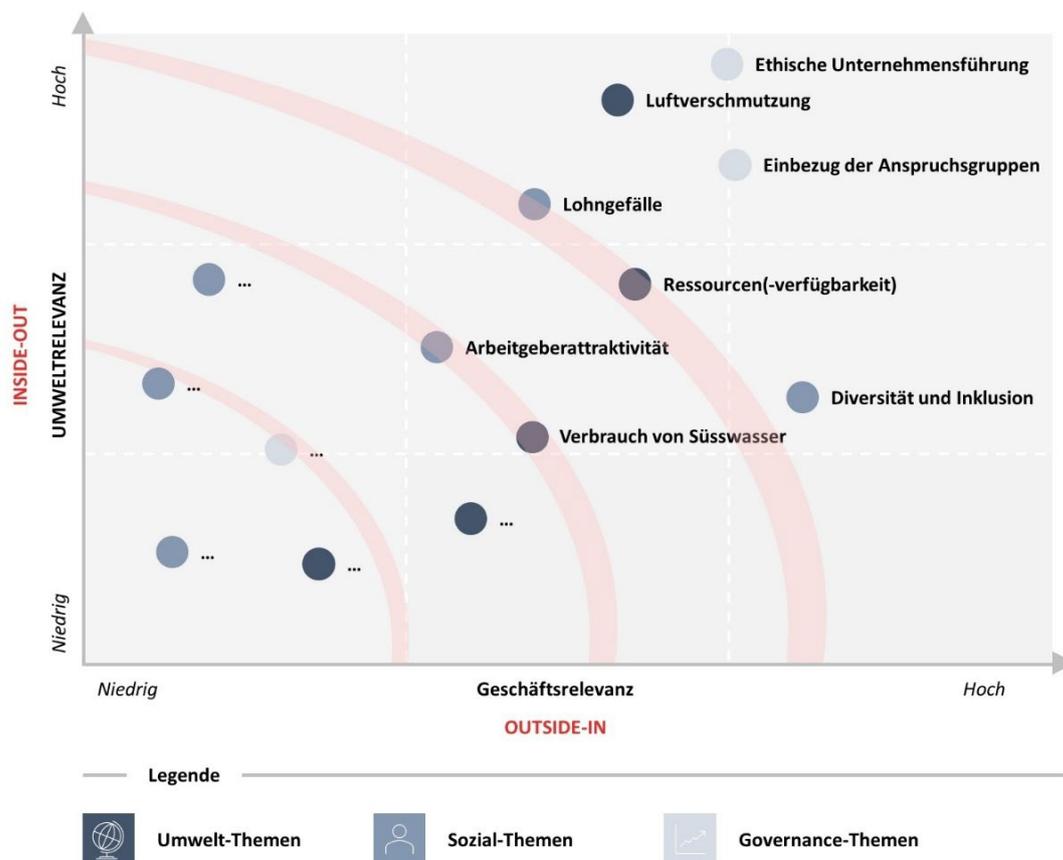


Abbildung 6: Wesentlichkeitsmatrix (Eigene Darstellung in Anlehnung an IHK für München und Oberbayern, 2021)

5.5 Schritt 5: Fahrplan mit Zielen und Massnahmen erarbeiten

		Strategie
Schritt 5:	Fahrplan mit Zielen und Massnahmen erarbeiten	
Fragen:	<p>Zu welchen Handlungsfeldern können die wesentlichen Themen zusammengefasst werden?</p> <p>Welche dieser Handlungsfelder sollen priorisiert werden?</p> <p>Welche konkreten Ziele und Massnahmen werden in einem Fahrplan festgelegt, um die priorisierten Handlungsfelder erfolgreich umzusetzen?</p>	
<p>Mittels der Wesentlichkeitsmatrix erhalten Unternehmen einen klaren Überblick über Themen, die sowohl für sie selbst als auch für Umwelt und Gesellschaft besonders wesentlich sind (vgl. Schritt 4). In einem nächsten Schritt werden die wesentlichen Themen aus Praktikabilitätsgründen verschiedenen thematischen Gruppen zugeordnet, den sogenannten <u>Handlungsfeldern</u>. Die Handlungsfelder im vorliegenden Leitfaden orientieren sich an den GRI:²⁵</p> <p>Handlungsfelder der ökologischen Nachhaltigkeit:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Energieverbrauch • Wasserverbrauch • Einkaufsrichtlinien • CO₂-Emissionen • Sonstige Emissionen • Abfallmenge • Biodiversität <p>Handlungsfelder der sozialen Nachhaltigkeit:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Löhne • Arbeitsschutz • Arbeitsbedingungen • Gleichbehandlung • Beschwerdewesen 		

²⁵ Vgl. OBT in Zusammenarbeit mit KMU-HSG (2022), S. 24. Es ist jedoch möglich und gegebenenfalls empfehlenswert, die Handlungsfelder über die GRI hinaus zu erweitern. So kann es zum Beispiel industriespezifische Themen geben, die keinem industrieagnostischen GRI-Handlungsfeld sinnvoll zugeordnet werden können, so dass dies besser als eigenes Handlungsfeld adressiert wird. Neben selbst definierten Handlungsfeldern können auch die Sustainable Development Goals (SDGs) und die Themenfelder der ISO 26000 als Orientierung dienen und in die Handlungsfeldstruktur integriert werden (OBT/KMU-HSG, 2022, S. 24).

Handlungsfelder der governancebezogenen Nachhaltigkeit:

- Governance-Richtlinien
- Kommunalen Einfluss
- Steuerpolitik
- Unternehmensethik
- Lobbyarbeit
- Richtlinie für Investitionen

Zusammenhang zwischen Wesentlichkeitsmatrix und Handlungsfeldern

Nach der Zuordnung der wesentlichen Themen zu diesen Handlungsfeldern steht das Unternehmen vor der Entscheidung, welche dieser Handlungsfelder es priorisieren möchte. Dies bedeutet, dass das Unternehmen entscheiden muss, welche Handlungsfelder in einen Fahrplan mit spezifischen Zielen und Massnahmen aufgenommen werden sollen. Eine mögliche Entscheidungshilfe bietet die Platzierung des Handlungsfelds innerhalb der Wesentlichkeitsmatrix. Die Wesentlichkeitsanalyse (vgl. Schritt 4) bildet somit die Brücke zwischen der definierten Nachhaltigkeitsambition (vgl. Schritt 2) und der Ausarbeitung eines Fahrplans (vgl. Schritte 5 und 6), der wiederum gewährleistet, dass die Nachhaltigkeitsambition auch erreicht werden kann.

Zusammenhang zwischen Handlungsfeldern und Fahrplan (Massnahmen)

Nach der sorgfältigen Priorisierung der Handlungsfelder folgt also die Entwicklung eines strukturierten Fahrplans. Dieser Fahrplan dient dazu, konkrete Ziele und Massnahmen zu definieren, um die priorisierten Handlungsfelder umsetzen zu können. Die Erstellung solch eines Fahrplans setzt voraus, dass jedes Handlungsfeld mit einem klaren Ziel verknüpft wird. Für die Bestimmung von Zielen eignet sich der sog. SMART-Ansatz. Das bedeutet, jedes Ziel ist genau beschrieben (**s**pezifisch), es kann überprüft werden, ob es erreicht wird (**m**essbar), es ist ansprechend und wird von allen akzeptiert (**a**kzeptiert/attraktiv), es ist machbar (**r**ealistisch) und es hat ein festes Datum, bis wann es erreicht werden soll (**t**erminiert). Einmal festgelegt, werden Massnahmen erarbeitet, die genau darauf abzielen, diese Ziele Schritt für Schritt zu realisieren.

Schnittstelle zu Verantwortlichkeiten und Zuständigkeiten

Doch der beste Fahrplan ist nur so wirkungsvoll wie das Engagement derer, die ihn umsetzen. In diesem Kontext sind die aktive Beteiligung und Unterstützung der Unternehmensführung unerlässlich. Führungskräfte müssen ihr Bekenntnis zu diesen Initiativen zeigen und verdeutlichen, warum bestimmte Ziele und Massnahmen notwendig sind und welchen Mehrwert sie bieten. Sie sind zudem dafür verantwortlich, dass die Nachhaltigkeitsbemühungen konsequent verfolgt werden. Das bedeutet, dass sie die notwendigen Ressourcen – seien sie personeller, zeitlicher oder finanzieller Natur – bereitstellen müssen, um sicherzustellen, dass die Nachhaltigkeitsziele im operativen Geschäft nicht ins Hintertreffen geraten.

Beispiel:	Handlungsfelder mit möglichen SMART-Zielen und Massnahmen
-----------	---

Die Begriffe SMART-Ziele und die Ableitung von Massnahmen können in der Praxis oftmals abstrakt erscheinen und werfen Fragen hinsichtlich ihrer konkreten

Anwendung auf. Um ein besseres Verständnis für diese Begriffe zu schaffen, bieten die nachfolgenden Tabellen anschauliche Beispiele pro Handlungsfeld.

Aus Praktikabilitätsgründen empfiehlt es sich für KMU, mit den ökologischen Handlungsfeldern zu beginnen. Einerseits verlangen Anspruchsgruppen häufig die Bearbeitung ökologischer Handlungsfelder, andererseits sind für diese Handlungsfelder meist die notwendigen Daten bereits in der einen oder anderen Form vorhanden (bzw. können mit geringem Aufwand erhoben werden).

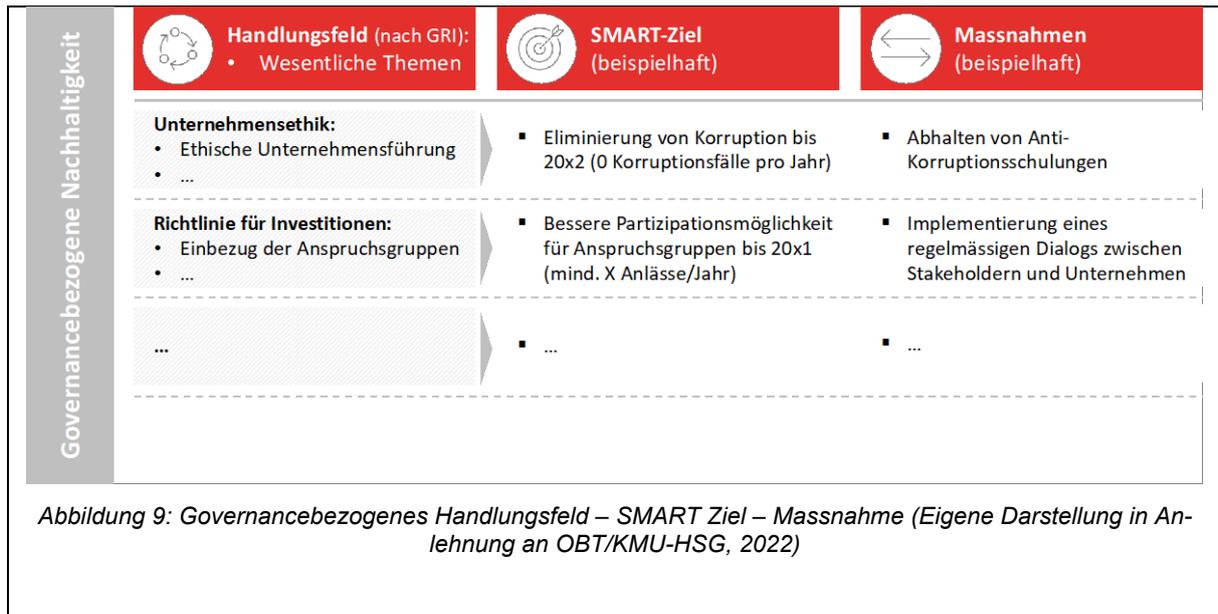
Ökologische Nachhaltigkeit	 Handlungsfeld (nach GRI): • Wesentliche Themen	 SMART-Ziel (beispielhaft)	 Massnahmen (beispielhaft)
	Sonstige Emissionen: • Luftverschmutzung • ...	▪ Verringerung der (i) Stickoxid- sowie (ii) Schwefeloxidemissionen entlang der Wertschöpfungskette um 50% bis 20x8	▪ Optimierung der Beschaffungsstruktur
	Wasserverbrauch: • Verbrauch von Süßwasser • ...	▪ Reduktion des Süßwasserverbrauchs um 25% bis 20x7	▪ Modernisierung der Produktionsanlage
	Einkaufsrichtlinien: • Ressourcen(-verfügbarkeit) • ...	▪ Ressourcenschonende Produktion durch Einbindung von 20% recycelter Materialien bis 20x1	▪ Analyse der Lieferanten

Abbildung 7: Ökologisches Handlungsfeld – SMART Ziel – Massnahme (Eigene Darstellung in Anlehnung an OBT/KMU-HSG, 2022)

Soziale Nachhaltigkeit	 Handlungsfeld (nach GRI): • Wesentliche Themen	 SMART-Ziel (beispielhaft)	 Massnahmen (beispielhaft)
	Gleichbehandlung: • Diversität und Inklusion • ...	▪ Erhöhung des Frauenanteils auf mind. X% in allen Führungsebenen bis 20x4	▪ Konkrete Einstellungsziele für HR
	Arbeitsbedingungen: • Arbeitgeberattraktivität • ...	▪ Bessere technische Ausbildung des Ingenieurteams bis 20x7 (mind. 3 Schulungstage pro Jahr)	▪ Erhöhung der Ausgaben, die für interne Trainings ausgegeben werden
	Löhne: • Lohngefälle • ...	▪ Verringerung des geschlechtsspezifischen Lohngefälles auf <X% bis 20x5	▪ Kritische Analyse der aktuellen Vergütung nach Geschlecht

Abbildung 8: Soziales Handlungsfeld – SMART Ziel – Massnahme (Eigene Darstellung in Anlehnung an OBT/KMU-HSG, 2022)

B/5 Wie sollen ein Nachhaltigkeitsmanagement und eine -berichterstattung integriert werden? (7 Schritte)



5.6 Schritt 6: Massnahmen umsetzen und Fortschritt messen

		Kennzahlen & Ziele
Schritt 6:	Massnahmen umsetzen und Fortschritt messen	
Fragen:	Welche Kennzahlen verwendet das Unternehmen, um Leistung zu messen und Fortschritte zu überwachen?	
<p>Nach der Festlegung von Zielen und Massnahmen gilt es, die Leistung und den Fortschritt kontinuierlich zu messen. Die Leistungs- und Fortschrittmessung erfolgt mittels Kennzahlen, den sogenannten Key Performance Indicators (KPIs). Eine erfolgreiche Messung basiert auf verschiedenen Schlüsselfaktoren: Integration und Präzision der KPIs sowie Mitarbeiterengagement.²⁶</p> <p>Nachhaltigkeitsbezogene KPIs sollten nicht isoliert, sondern in reguläre Management- und Messprozesse integriert sein. Hierdurch wird Nachhaltigkeit zu einem festen Bestandteil der Unternehmenskultur. Für die Auswahl der nachhaltigkeitsbezogenen KPIs gilt: «So wenige Kennzahlen wie möglich, aber so viele wie nötig.» Jede Kennzahl sollte einen definierten Zweck erfüllen. Übermässige oder nicht relevante Kennzahlen bergen die Gefahr, den Fokus auf die essenziellen Bereiche zu verlieren. Das Ziel sollte immer sein, eine Balance zwischen Klarheit und umfassender Information zu finden. Jenseits von blossen Zahlen und Zielen ist das aktive Engagement und Bewusstsein der Mitarbeitenden entscheidend. Es reicht nicht aus, nur Kennzahlen und Ziele zu setzen. Die Einbindung von Mitarbeitenden ermöglicht tiefere Einblicke, z.B. in spezifische Prozesse oder den Ressourcenverbrauch.</p> <p>Aussagen zur Leistung und zum Fortschritt basieren nicht allein auf quantitativen Daten. Qualitative Beschreibungen können in diesem Zusammenhang ebenso wertvoll und aussagekräftig sein.</p>		
Beispiel:	Handlungsfelder mit möglichen KPIs	
<p>In der Praxis kann die Festlegung von KPIs oft abstrakt wirken und Fragen zu ihrer konkreten Umsetzung aufwerfen. Um Klarheit zu schaffen, präsentieren die folgenden Tabellen exemplarische KPIs für die Handlungsfelder.</p>		

²⁶ Vgl. OBT in Zusammenarbeit mit KMU-HSG (2022), S. 46.

B/5 Wie sollen ein Nachhaltigkeitsmanagement und eine -berichterstattung integriert werden? (7 Schritte)

Ökologische Nachhaltigkeit	 Handlungsfeld (nach GRI): • Wesentliche Themen	 KPIs (beispielhaft)
	Sonstige Emissionen: • Luftverschmutzung • ...	▪ (i) Stickoxidemissionen (NO-X), (ii) Schwefeloxide (SO-X) entlang der Wertschöpfungskette in kg
	Wasserverbrauch: • Verbrauch von Süßwasser • ...	▪ Wasserverbrauch in Megalitern pro Jahr
	Einkaufsrichtlinien: • Ressourcen(-verfügbarkeit) • ...	▪ % an recycelten Materialien an den in der Produktion eingesetzten Rohstoffen
...

Abbildung 10: Ökologisches Handlungsfeld – KPI (Eigene Darstellung in Anlehnung an OBT/KMU-HSG, 2022)

Soziale Nachhaltigkeit	 Handlungsfeld (nach GRI): • Wesentliche Themen	 KPIs (beispielhaft)
	Gleichbehandlung: • Diversität und Inklusion • ...	▪ % Frauen auf allen Führungsebenen ▪ % Frauen in den Neueinstellungen
	Arbeitsbedingungen: • Arbeitgeberattraktivität • ...	▪ CHF Weiterbildungsausgaben pro Mitarbeiter/in ▪ ø Anzahl an Schulungen pro Mitarbeiter/in pro Jahr
	Löhne: • Lohngefälle • ...	▪ % Geschlechterspezifisches Lohngefälle nach Job ▪ % Stellen, bei denen Lohnleichheit erreicht ist
...

Abbildung 11: Soziales Handlungsfeld – KPI (Eigene Darstellung in Anlehnung an OBT/KMU-HSG, 2022)

Governancebezogene Nachhaltigkeit	 Handlungsfeld (nach GRI): • Wesentliche Themen	 KPIs (beispielhaft)
	Unternehmensethik: • Ethische Unternehmensführung • ...	▪ # Korruptionsfälle pro Jahr ▪ CHF für Anti-Korruptionsschulungen pro Mitarbeiter
	Richtlinie für Investitionen: • Einbezug der Anspruchsgruppen • ...	▪ # an Anspruchsgruppen, die am Dialog teilnehmen ▪ # an Möglichkeiten zum Dialog pro Jahr

Abbildung 12: Governancebezogenes Handlungsfeld – KPI (Eigene Darstellung in Anlehnung an OBT/KMU-HSG, 2022)

5.7 Schritt 7: Nachhaltigkeitsberichterstattung

		Berichterstattung
Schritt 7:	Nachhaltigkeitsberichterstattung	
Fragen:	Was beinhaltet ein Nachhaltigkeitsbericht?	
<p>Ein Nachhaltigkeitsbericht legt offen, wie ein KMU seinen erarbeiteten Fahrplan und seine festgelegte Nachhaltigkeitsambition in die Praxis umsetzt. Der Nachhaltigkeitsbericht beleuchtet die innerbetrieblichen Verantwortlichkeiten und hebt wesentliche Themen und Handlungsfelder hervor. Dabei wird transparent gemacht, wie diese wesentlichen Themen und Handlungsfelder bestimmt wurden.</p> <p>Zur Erarbeitung der Berichtsinhalte wurden in den Schritten 1 bis 6 spezifische Fragen formuliert. Die Antworten hieraus werden im Nachhaltigkeitsbericht strukturiert nach den Kategorien Governance, Strategie, Risikomanagement sowie Kennzahlen und Ziele präsentiert (siehe dazu Kapitel 6). Damit gleicht der Berichterstattungsprozess einem Puzzle: Jeder Schritt bildet ein einzelnes Puzzlestück. Zusammengesetzt entsteht ein schlüssiges Gesamtbild – der Nachhaltigkeitsbericht. Dieser kann zudem mit weiteren Informationen ergänzt werden, die entweder von Anspruchsgruppen oder bestimmten Regelungen gefordert werden.</p> <p>Obwohl die Puzzle-Analogie einleuchtend ist, kann der Berichterstattungsprozess auch als dynamischer Kreislauf gesehen werden, der sich an kontinuierliche Veränderungen anpasst. Idealerweise sollte die Nachhaltigkeitsberichterstattung in regelmäßigen Abständen, z.B. alle zwei bis drei Jahre, erfolgen. Der Erstbericht mag aufwendig sein, doch mit einer etablierten Grundlage verringert sich der Aufwand in den folgenden Jahren erheblich.</p> <p>Neben dem Nachhaltigkeitsbericht gibt es zahlreiche Kommunikationsmittel, mit denen Unternehmen ihre Nachhaltigkeitsbemühungen teilen können. Abhängig von Zielsetzung und Zielgruppe können Unternehmen die Form und den Inhalt ihrer Botschaft individuell anpassen. Dies kann beispielsweise durch Social Media Posts, Videos, Grafiken, Labels oder spezifische Hinweise auf Produktverpackungen erfolgen. Ein online zugänglicher Nachhaltigkeitsbericht kann in bestimmten Kontexten besonders wirkungsvoll sein. Generell ist es ratsam, Nachhaltigkeitsthemen in bereits etablierte Kommunikationsstrategien zu integrieren.</p>		

6 Wie sieht ein Nachhaltigkeitsbericht nach Swiss GAAP FER beispielhaft aus?

Im Rahmen der Entwicklung eines FER-Leitfadens stehen die Bedürfnisse der Anwenderinnen und Anwender im Vordergrund. Die Veröffentlichung eines Musterberichts wird daher bewusst zurückgestellt, bis der FER-Leitfaden eingehend in der Praxis erprobt und die Praktikabilität jedes Schrittes bestätigt wurde. Dieser iterative Prozess ist entscheidend, um sicherzustellen, dass der FER-Leitfaden den Unternehmen und Organisationen nicht nur eine theoretische Vorlage bietet, sondern auch einen echten Mehrwert in der praktischen Umsetzung bringt.

Währenddessen dient ein exemplarisches Inhaltsverzeichnis dazu, die Logik des FER-Leitfadens am Beispiel eines Unternehmens zu verdeutlichen. Dieses illustriert, wie die im FER-Leitfaden festgelegten Prozessschritte und die daraus resultierenden Berichtsinhalte in ein konsistentes Berichtsformat überführt werden können. Der Bericht ist dabei in die Kategorien Governance, Strategie, Risikomanagement sowie Kennzahlen und Ziele gegliedert.

So ähnelt der Berichterstattungsprozess einem Puzzle: Jeder Schritt repräsentiert ein Puzzleteil. Wenn alle Teile zusammengefügt sind, ergibt sich ein stimmiges Gesamtbild – der Nachhaltigkeitsbericht. Dieser lässt sich bei Bedarf um zusätzliche Informationen erweitern, um spezifische Anforderungen von Anspruchsgruppen oder regulatorische Vorgaben zu erfüllen.

6.1 Unternehmensporträt

- Unternehmen auf einen Blick
 - Name, Rechtsform und Sitz
 - Relevante Finanzkennzahlen und Anzahl der Mitarbeitenden
 - Anzahl und Standorte von Niederlassungen und Produktionsstätten
- Geschäftstätigkeit und Kernkompetenzen
 - Hauptgeschäftsfelder und Dienstleistungen/Produkte
 - Geographische Präsenz: regionale, nationale oder internationale Tätigkeit
 - Zielgruppe
- Zertifizierungen und Mitgliedschaften

6.2 Governance

- Verantwortlichkeiten für (nachhaltigkeitsbezogene) Aufgaben (Schritt 1)
- Zuständigkeiten für die Umsetzung der (nachhaltigkeitsbezogenen) Aufgaben (Schritt 1)

6.3 Strategie

- Sicht auf Nachhaltigkeit (Schritt 3)
 - Bedeutung Nachhaltigkeit für Unternehmen
 - Positionierung im Bereich Nachhaltigkeit
- Anspruchsgruppen (Schritt 2)
 - Interne Anspruchsgruppen
 - Externe Anspruchsgruppen
- Erwartungen der Anspruchsgruppen an Nachhaltigkeit (Schritt 2)
- Wesentliche Themen im Bereich Nachhaltigkeit (Schritt 4)
 - Auswirkung des Geschäftsmodells bzw. der Geschäftstätigkeit auf Umwelt und Gesellschaft
 - Auswirkungen von umweltbezogenen und gesellschaftlichen Entwicklungen auf Unternehmen
- Herleitung der Handlungsfelder (Schritt 5)
- Fahrplan zur erfolgreichen Umsetzung der Handlungsfelder (Schritt 5)
 - Ökologische Handlungsfelder
 - Ziele
 - Massnahmen
 - Soziale Handlungsfelder
 - Ziele
 - Massnahmen
 - Governancebezogene Handlungsfelder
 - Ziele
 - Massnahmen

6.4 Risiko- und Chancenmanagement

- Chancen und/oder Risiken durch den Einbezug von Nachhaltigkeit
- Prozesse und Kontrollen, die zur Überwachung dieser Risiken und Chancen bestehen bzw. eingeführt werden

6.5 Kennzahlen und Ziele

- Messung der Leistung und Überwachung des Fortschritts (Schritt 6)
 - Ökologische Handlungsfelder
 - Soziale Handlungsfelder
 - Governancebezogene Handlungsfelder

Referenzen

- Bundesministerium für Arbeit und Soziales. (o. J.). *Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) – Die neue EU-Richtlinie zur Unternehmens-Nachhaltigkeitsberichterstattung im Überblick*. Abgerufen von: <https://www.csr-in-deutschland.de/DE/CSR-Allgemein/CSR-Politik/CSR-in-der-EU/Corporate-Sustainability-Reporting-Directive/corporate-sustainability-reporting-directive-art.html>
- Der Bundesrat. (23. November 2022a). *Bundesrat setzt Verordnung zur verbindlichen Klimaberichterstattung grosser Unternehmen auf 1.1.2024 in Kraft*. Medienmitteilung. Abgerufen von: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-91859.html>
- Der Bundesrat. (2. Dezember 2022b). *Nachhaltige Unternehmensführung: Bundesrat legt weiteres Vorgehen fest*. Medienmitteilung. Abgerufen von: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-92009.html>
- Der Bundesrat. (22. September 2023). *Berichterstattung zur nachhaltigen Unternehmensführung: Bundesrat beschliesst Eckwerte*. Medienmitteilung. Abgerufen von: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-97782.html>
- Eberle, R. (2022, Dezember). *Swiss GAAP FER Leitfaden zur Nachhaltigkeit: Erste Überlegungen zu Struktur und Inhalt*. Publikationen. Abgerufen von: https://www.fer.ch/content/uploads/2022/12/2022_12_SWISS-GAAP-FER-Leitfaden_zur_Nachhaltigkeit.pdf
- EFRAG Secretariat (23. August 2023). *Interoperability between ESRS and ISSB Standards. EFRAG assessment at this stage and mapping the table*. Diskussionspapier. Abgerufen von: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FMeeting%20Documents%2F2307280747599961%2F04-02%20EFRAG%20SRB%20%20230823%20-%20EFRAG%20IFRS%20in-teroperability%20and%20mapping%20table.pdf&AspxAutoDetectCookieSupport=1>
- Europäische Kommission. (o. J.). *Der europäische Grüne Deal – Erster klimaneutraler Kontinent werden*. Abgerufen von: https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_de
- Europäische Kommission. (31. Juli 2023). *Fragen und Antworten zur Annahme europäischer Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung*. Abgerufen von: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/qanda_23_4043
- Fust, A., Graf, A., Fueglistaller, U., Züger, T., & Brunner, C. (OBT/KMU-HSG) (2022, August). *Nachhaltigkeitsleitfaden für KMU: Wie KMU nachhaltiger wirtschaften können*. OBT AG.

- Global Reporting Initiative (5. September 2023). *EFRAG-GRI Joint Statement of Interoperability*. News. Abgerufen von: <https://www.globalreporting.org/news/news-center/efrag-gri-joint-statement-of-interoperability/>
- IFRS Foundation (2023). *Comparison – IFRS S2 Climate-related Disclosures with the TCFD Recommendations*. Abgerufen von: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/ifrs-s2/ifrs-s2-comparison-tcfd-july2023.pdf>
- IHK für München und Oberbayern (2021, November). *In 5 Schritten zum Erfolg: Nachhaltigkeitsberichterstattung für KMU*. Abgerufen von: <https://www.ihk-muenchen.de/ihk/documents/CSR-Ehrbarer-Kaufmann/Leitfaden-Nachhaltigkeitsberichterstattung.pdf>
- International Federation of Accountants (14. November 2023). *IFAC Releases Sustainability Checklist for Small Businesses*. Abgerufen von: <https://www.ifac.org/news-events/2023-11/ifac-releases-sustainability-checklist-small-businesses>
- Kaufmann, C., & Biggoer, S. (2023). § 29 Konzernverantwortung Art. 964a–c OR. In P. Nobel & C. Müller (Hrsg.), *Das Aktienrecht – Kommentar der ersten Stunde*. Stämpfli Verlag AG.
- Schmitz-Herkendell, D. (2023, April). *Externe Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten*. Center for Corporate Reporting (CCR). Abgerufen von: <https://www.corporate-reporting.com/artikel/externe-pruefung-nachhaltigkeitsberichte>
- Stiftung FER. (2023). *Rechnungslegung in der Schweiz*. Unveröffentlichte Studie.
- Universität Basel (o. J.). *Nicht-finanzielle Transparenz*. eSkript Lehrstuhl Handschin. Abgerufen von: <https://eskript.ius.unibas.ch/de/gesellschaftsrecht/f-aussenverhaeltnis/§20-publizitaet-und-transparenz/3-nicht-finanzielle-transparenz/>
- World Economic Forum (WEF) (2020, September). *Stakeholder Capitalism – Towards Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation*. Reports. Abgerufen von: https://www3.weforum.org/docs/WEF_IBC_Measuring_Stakeholder_Capitalism_Report_2020.pdf