



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

Vergleichbarkeit von Rahmenwerken zur Nachhaltigkeits-
berichterstattung nach Maßgabe des NaDiVeG

verfasst von / submitted by

Nicole Vinzenz BSc (WU)

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Science (MSc)

Wien, 2018 / Vienna 2018

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
degree programme code as it appears on
the student record sheet:

A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree programme as it appears on
the student record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. D. Michaela-Maria Schaffhauser-Linzatti

Inhalt

Einleitung	1
Ausgangssituation	1
Problemstellung	2
Zielsetzung und Forschungsfrage.....	3
Vorgehensweise	3
1 Bedeutung des Begriffs Corporate Social Responsibility (CSR) und seine Entwicklung in Europa.....	5
2 Richtlinie 2014/95/EU.....	9
2.1 Die Richtlinie im Detail	10
2.1.1 Konkrete Änderungen.....	10
2.1.2 Anwendungsbereich	10
2.1.3 Mindestinhalte	11
2.1.4 Art der Berichte.....	13
2.1.5 Prüfung.....	13
2.2 Lage der rechtlichen Situation in Europa vor der Richtlinie und mögliche Auswirkungen	13
2.3 Kritik an der Richtlinie	15
3 Leitlinien der EU-Kommission	18
3.1 Funktion	18
3.2 Rechtsnatur.....	18
3.3 Berichtsgrundsätze	19
3.4 Inhalte des Berichts.....	22
3.5 Wichtigste Leistungsindikatoren.....	23
3.6 Rahmenwerke für die Berichterstattung	23
3.7 Angaben zu Diversität in den Leitungs- und Kontrollorganen	25

3.8	Kritik und mögliche Auswirkungen der Leitlinien	25
4	NaDiVeG	27
4.1	Ergänzung im Lagebericht	27
4.2	Anwenderkreis	28
4.3	Generalnorm	28
4.4	Bestandteile	31
4.4.1	Beschreibung des Geschäftsmodells der Gesellschaft.....	31
4.4.2	Beschreibung der Konzepte in Bezug auf die relevanten Belange (mindestens Sozial-, Arbeitnehmer und Umweltbelange)	32
4.4.3	Ergebnisse dieser Konzepte	32
4.4.4	angewandte Due-Dilligence Prozesse	33
4.4.5	wesentliche Risiken	34
4.4.6	Leistungsindikatoren.....	34
4.5	Rahmenwerke	35
4.6	Nichtfinanzieller Bericht oder nichtfinanzielle Erklärung	36
4.7	Prüfung und Offenlegung	37
4.8	Sanktionen	39
4.8.1	Diversitätskonzepte	40
5	Rahmenwerke in der Richtlinie und den Leitlinien.....	41
5.1	Die Rahmenwerke im Detail.....	43
5.1.1	CDP (Carbon Disclosure Project)	43
5.1.2	Climate Disclosure Standards Board	44
5.1.3	OECD-Leitsätze.....	44
5.1.4	EMAS	46
5.1.5	ESG-Kriterien	48
5.1.6	GRI-Standards.....	49
5.1.7	Leitsätze der OECD/FAO über verantwortungsvolle Lieferketten	50

5.1.8	Protect, Respect and Remedy der Vereinten Nationen und Leitprinzipien für Unternehmen und Menschenrechte der Vereinten Nationen	51
5.1.9	ISO 26000	52
5.1.10	International Integrated Reporting Framework	55
5.1.11	Leitfaden der Sustainable Stock Exchanges Initiative	56
5.1.12	Natural Capital Protocol	57
5.1.13	Product and Organisation Environmental Footprint Guide	59
5.1.14	Sustainability Accounting Standards Board.....	60
5.1.15	Deutscher Nachhaltigkeitskodex	61
5.1.16	Dreigliedrige Grundsatzerklärung der ILO zu multinationalen Unternehmen	62
5.1.17	Global Compact der Vereinten Nationen.....	63
5.1.18	Transformation unserer Welt: Die Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung.....	64
6	Analyse der Rahmenwerke	66
6.1	Vorgehensweise.....	66
6.2	Ergebnisse der Analyse	69
6.2.1	Art des Rahmenwerks	69
6.2.2	Abgedeckte Berichtsinhalte	70
6.2.3	Kompatibilität mit anderen Frameworks.....	71
6.2.4	Detailierungsgrad des Rahmenwerks	71
6.3	Diskussion der Ergebnisse.....	74
7	Zusammenfassung.....	76
	Literaturverzeichnis	78
	Gesetzestexte.....	78
	Kommentare	78
	Bücher	78
	Sammelwerke	79

Zeitschriften	81
Stellungnahmen.....	87
EU Dokumente	87
Online Ressourcen	88
Anhang.....	92
Abstract	92

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1	47
Abbildung 2	48
Abbildung 3	50
Abbildung 4	53
Abbildung 5	54
Abbildung 6	58
Abbildung 7	60
Abbildung 8	63
Abbildung 9	64
Abbildung 10	69
Abbildung 11	71
Abbildung 12	73

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1	42
Tabelle 2	56
Tabelle 3	66
Tabelle 4	66
Tabelle 5	68

Abkürzungsverzeichnis

A4S	Princes Accounting for Sustainability Project
CCRF	Climate Change Reporting Framework
CDP	Carbon Disclosure Project
CDSB	Climate Disclosure Standards Board
CSR	Corporate Social Responsibility
EMAS	Eco-Management and Audit Scheme
EPD	Environmental Product Declaration
ESG	Environmental, Social and Governance
EU	Europäische Union
FAO	Food and Agriculture Organization (Ernährungs- und Landwirtschaftsorganisation der VN)
GRI	Global Reporting Initiative
IIRF	International Integrated Reporting Framework
IIRC	International Integrated Reporting Council
ILO	International Labour Organisation
IR	Integrated Reporting
ISO	International Organization for Standardization
NaDiVeG	Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit u. Entwicklung
OEF	Umweltfußabdruck von Organisationen
PEF	Product Environmental Footprint Guide
RNE	Deutscher Rat für nachhaltige Entwicklung
SASB	Sustainability Accounting Standards Board
SDG	Sustainable Development Goal
SSE	Sustainable Stock Exchanges Initiative
TEEB	The Economics of Ecosystems and Biodiversity for Business Coaliton
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UNO	Vereinte Nationen
UN	United Nations
VN	Vereinte Nationen
RL	Richtlinie

Einleitung

Ausgangssituation

Laut dem National Research Council geht das Prinzip Nachhaltigkeit auf ein einfaches, aber lange bekanntes Konzept zurück: Alles was der Mensch zum Überleben benötigt hängt von der Umwelt ab. Das betrifft auf der einen Seite die Gesundheit, umfasst aber auch die Wirtschaft.¹

Eng mit Nachhaltigkeit verbunden ist der Begriff "Corporate Social Responsibility" kurz CSR, der Managern, Unternehmensberatern, Journalisten, Wirtschaftsprüfern, Lehrern und Schülern in den letzten Jahren regelmäßig begegnet ist.² Eine einheitliche Standarddefinition gibt es nicht. Der Begriff unterlag in den letzten vierzig Jahren auch immer wieder Wandlungen.³ Generell darüber einig ist man sich jedoch, dass CSR „die allgemeine Verantwortung eines Unternehmens für nachhaltiges Management in ökonomischer, ökologischer und sozialer Hinsicht“ umfasst.⁴

Axionow et.al. stellen die Behauptung auf, dass Konsumenten vermehrt Wert auf Informationen darüber legen, ob die Unternehmen von denen sie Produkte oder Dienstleistungen beziehen, „nachhaltig“ handeln. Wie ist ihr Einfluss auf die Umwelt? Welche Strategien verfolgen sie zur Reduktion von Emissionen? Wie stehen sie zur Achtung der Menschenrechte? Wie fördern sie die Gleichbehandlung von Männern und Frauen in ihren Unternehmen? Alle diese Fragestellungen zeigen, wie allumfassend und vielschichtig das Thema ist.⁵

Unternehmen begannen auf die Nachfrage der Konsumenten und Stakeholder zu reagieren und veröffentlichten erste Nachhaltigkeitsberichte die sich vor allem mit ökologischen Aspekten beschäftigten.⁶

Auch auf Ebene der Europäischen Union wird das Thema seit beinahe 20 Jahre behandelt.⁷ Eine zentrale Herausforderung für das Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung waren die unterschiedlichen Regelungen in den einzelnen Mitgliedsstaaten.⁸

¹ Vgl. National Research Council, S. 15

² Vgl. *Bevan / Corvellec / Fäy* (2012), S. 1

³ Vgl. *Sarkar / Searcy* (2016), S. 1423

⁴ Vgl. *Freeman / Hasnaoui* (2011), S. 434

⁵ Vgl. *Axionow / Ernstberger / Pott* (2016), S. 215 f.

⁶ ebenda

⁷ Vgl. Vgl. *Schrader* (2015), S. 38-39

⁸ Vgl. KOM(2011) 681, S. 10-14

Es gab unterschiedliche Grade für die Nachhaltigkeitsberichterstattung, die je nach Mitgliedsstaat variierten. Vorherrschend waren zwei grobe Systeme: Manche Unternehmen verfassten freiwillige Berichte, andere waren gesetzlich zur Erstellung solcher verpflichtet, wie es beispielsweise in Schweden und auch in Österreich der Fall war.⁹ Teilweise war es den Unternehmen überlassen zu wählen, wie oft sie freiwillige Berichte veröffentlichten. Das konnte beispielsweise jährlich, in unterschiedlichen, frei gewählten Zeiträumen oder überhaupt nur einmalig erfolgen. Hinzu kam, dass die Inhalte in Themen, Form und Ausführlichkeit starke Unterschiede aufwiesen.¹⁰

Um die Wettbewerbsfähigkeit des europäischen Wirtschaftsraumes zu erhöhen und es vor allem Unternehmen, die in mehr als einem Mitgliedsstaat wirtschaftlich tätig sind zu erleichtern ihre Nachhaltigkeitsberichte zu veröffentlichen, wurde im Jahr 2014 die Richtlinie 2014/95/EU veröffentlicht, die sogenannte „CSR“ oder „NFL“ Richtlinie.¹¹ In Österreich wurde diese Richtlinie im Rahmen des Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetzes, kurz NaDiVeG im Jahr 2016 umgesetzt. Das NaDiVeG schuf auf Grundlage der CSR-Richtlinie erstmals allgemeine Mindestvorgaben zu den Themen Umwelt, Soziales, Arbeitnehmerbelange, Achtung der Menschenrechte, Bekämpfung von Korruption und Bestechung sowie Diversität, über die bestimmte Unternehmen berichten müssen. Diese neuen Mindestanforderungen in Tiefegrad und Themenfeld sollen helfen Nachhaltigkeitsberichte im europäischen Wirtschaftsraum zu vereinheitlichen und einen Mindeststandard zu gewährleisten.¹²

Problemstellung

Obwohl das NaDiVeG und die CSR-Richtlinie Mindestinhalte der Berichte für die betroffenen Unternehmen vorgeben, wird gleichzeitig erlaubt, dass auf bereits bestehende international etablierte Rahmenwerke für die Berichterstellung zurückgegriffen werden darf. In der Richtlinie selbst sind 7 Rahmenwerke namhaft aufgezählt.¹³ In

⁹ Vgl. *Maniora* (2015), S. 153 ff

¹⁰ Vgl. *Amelio* (2017), S. 340

¹¹ Vgl. KOM(2011) 681, S. 10-14

¹² Vgl. PWC Österreich (2018), S. 5

¹³ Vgl. RL 2014/95/EU

einem 2017 veröffentlichtem Begleitdokument, den Leitlinien der EU Kommission, finden sich weitere 15 vorgeschlagene Rahmenwerke.¹⁴ In Summe können Unternehmen somit aus 22 verschiedenen Referenzwerken wählen, wobei die Europäische Kommission explizit betont, dass diese Liste keine abschließende ist.

Ein Hauptziel der Kommission mit der Schaffung der Richtlinie war die Vergleichbarkeit von nichtfinanziellen Berichten zu erhöhen. Gleichzeitig wurden 22 Rahmenwerke als Hilfestellung bzw. Orientierung vorgeschlagen, die sich in ihrer Wesensart, der Tiefe und dem Umfang sehr stark unterscheiden und somit fast im Widerspruch zum erklärten Ziel der Kommission stehen.

Zielsetzung und Forschungsfrage

Ziel der Arbeit ist es erstmalig alle Rahmenwerke die für die Erstellung der nichtfinanziellen Berichte von der Kommission in der Richtlinie 2014/95/EU und den Leitlinien vorgeschlagen werden genauer zu beleuchten. Es soll dargestellt werden in wie weit sie die im Rahmen des NaDiVeG geschaffenen Mindestinhalte für die Erstellung von nichtfinanziellen Berichten/Erklärungen abdecken und wenn ja, in welchem Umfang sie das tun. Gleichzeitig soll erhoben werden um welche Art von Rahmenwerk es sich handelt und welchen Detaillierungsgrad die einzelnen Rahmenwerke aufweisen. Dies soll helfen einen Überblick zu geben und Interessierte bei der möglichen Auswahl eines Rahmenwerkes zu unterstützen. Es soll daher die folgende Forschungsfrage beantwortet werden:

„Sind alle von der EU vorgeschlagenen Rahmenwerke gleich gut für Unternehmen zur Erstellung eines nichtfinanziellen Berichts bzw. einer nichtfinanziellen Erklärung im Einklang mit dem NaDiVeG geeignet?“

Vorgehensweise

Um die Forschungsfrage zu beantworten wurde die Methode der Literaturrecherche gewählt. Um das NaDiVeG und seine Grundlage, die 2014 erschienene CSR-Richtlinie, zu verstehen, wird zunächst die Geschichte des Begriffes CSR in Europa über die letzten Jahrzehnte hinweg betrachtet. Die gesellschaftliche Debatte um Corporate Social Responsibility hielt auch Einzug in die Politik in Europa, was schließlich zur

¹⁴ Vgl. 2017/C 215/01

Erlassung der CSR-Richtlinie führte. Nach der Erläuterung der Hintergründe wird die Richtlinie selbst genauer vorgestellt. Ebenfalls behandelt werden die Leitlinien, da diese ein wichtiges Begleitdokument darstellen.

Der nächste Teil der Arbeit beschäftigt sich mit dem 2016 in Österreich erlassenen NaDiVeG, der gesetzlichen Umsetzung der Richtlinie in Österreich. Das NaDiVeG, das vielen Teilen der Richtlinie entspricht, manchmal aber auch davon abweicht, bildet den Rahmen für die Analyse der Arbeit. Um diese zu verstehen, ist es notwendig einen Überblick über die gesetzlichen Rahmenbedingungen und insbesondere die notwendigen Berichtsinhalte und Themenbereiche, die ein nichtfinanzieller Bericht enthalten muss, zu bekommen. Der analytische Teil der Arbeit beschäftigt sich zunächst mit einer literarischen Untersuchung und Beschreibung der 22 von der EU Kommission empfohlenen Rahmenwerke. Es wird erläutert um welche Art von Werk es sich handelt, welche Themengebiete es abdeckt und auf welche Art und Weise es dies tun möchte.

In der anschließenden Analyse werden die auf Basis der erfolgten Literaturrecherche eruierten Charakteristika der Rahmenwerke mit den notwendigen Vorgaben des NaDiVeG verknüpft und ausgewertet und die Ergebnisse erläutert.

Den Schlussteil bildet eine Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse mit einer Diskussion zu den aktuellsten Entwicklungen zum Thema.

1 Bedeutung des Begriffs Corporate Social Responsibility (CSR) und seine Entwicklung in Europa

Die Geschichte des Begriffs Corporate Social Responsibility, kurz CSR, in Europa, wird von Hiß behandelt. Ihm zufolge, war dieser in den letzten Jahren oft in den Medien anzutreffen, bis in die frühen 1990er Jahre war er jedoch weitgehend unbekannt. Der englische Terminus, "Corporate Social Responsibility", könnte darauf schließen lassen, dass es ein neomodisches Konzept ist, das aus dem angloamerikanischen Raum stammt. Dabei existiert die Idee von Unternehmen, die Verantwortung für die Gesellschaft übernehmen, in Europa, insbesondere in Deutschland, schon seit der Industrialisierung. Diese Art der Unternehmensführung hatte sich im Laufe der Zeit, vor allem nach dem Zweiten Weltkrieg, in formellen Gesetzen und informellen Praktiken manifestiert - die Übernahme gesellschaftlicher Verantwortung von Unternehmen gehörte damals, insbesondere in Deutschland, dazu. Sichtbar werden diese ersten Beispiele an Unternehmern wie Werner von Siemens, Alfred Krupp oder Ernst Abbe. Sie gehörten zu den ersten Unternehmern, die sich vor allem um die Belange ihrer Belegschaft bemühten. So reduzierten sie die massive Arbeitsbelastung, sorgten für bessere Arbeitsbedingungen und stellten ihrer Belegschaft Wohnmöglichkeiten zur Verfügung. Besonders heraus sticht hierbei Ernst Abbe, ein Optiker aus Jena, der bereits im Jahr 1901 den acht Stunden Arbeitstag eingeführt hatte und durch die Gründung einer eigenen Krankenkasse die medizinische Versorgung seiner Betriebsangehörigen im Krankheitsfall sicherstellte. Er und andere Unternehmer sorgten mit ihrem Verhalten dafür, dass diese sozialen Geschäftspraktiken in Deutschland nach und nach gesetzlich verankert wurden.¹⁵

Dem gegenüber steht die aktuelle Debatte um CSR, die laut Hiß vorrangig aus den USA stammt. Zurückführen lässt sie sich auf eine Diskussion zwischen Dodd und Berle aus dem Jahr 1932, in der Frage in wessen Interesse Manager handeln und wem sie tatsächlich verpflichtet sind. In den späten 60ern wurde die Diskussion erneut befeuert. Obwohl es mittlerweile zahlreiche Anhänger in der Wissenschaft für das Konzept der Übernahme von gesellschaftlicher Verantwortung von Unternehmen gibt,

¹⁵ Vgl. Hiß (2010), S. 287-289

konnte es in den USA nicht in der Rechtsprechung verankert werden.¹⁶ In Deutschland hingegen, konnte man lange Zeit andere Entwicklungen verzeichnen. Bereits Ende des 19. Jahrhunderts wurden übliche Geschäftspraktiken der Unternehmer institutionalisiert und gesetzlich normiert. Beispiele sind hierfür die Einführung einer Krankenkasse aus dem Jahr 1883, die Unfallversicherung aus dem Jahr 1884 oder auch die Einführung einer Arbeitslosenversicherung aus dem Jahr 1927. Nach dem zweiten Weltkrieg wurde dieser Rahmen noch weiter ausgebaut. Konrad Adenauer und Ludwig Erhard folgten der Prämisse, dass sich wirtschaftliches Wachstum und sozialer Ausgleich miteinander verbinden lassen. Diese Philosophie, die als "soziale Marktwirtschaft" oder auch als "Deutschland AG" bezeichnet wird, war von dem Konsens der politischen und ökonomischen Hauptverantwortlichen getragen, die verstanden, dass private Interessen für das öffentliche Wohl verantwortlich sind. Dieser Gedanke wurde auch in das Grundgesetz aufgenommen.¹⁷ Ergebnisse dieser Strategie waren unter anderem das Mitbestimmungsrecht, oder die Entwicklung von Unternehmensmodellen, die sicher stellten, dass die Vertretung von Allgemeininteressen in großen Unternehmen berücksichtigt wurde. So geschehen ist das durch die Etablierung von Beauftragten für Umweltschutz, Arbeitsschutz oder Tierschutz in den Betrieben. Diese sollten auf der einen Seite die Einhaltung gesetzlicher Normen sicherstellen, auf der anderen aber auch die freiwillige Berücksichtigung von Gemeinwohlbelangen fördern.¹⁸ Der in Deutschland errichtete institutionelle Rahmen schaffte Anreiz zu sozial verantwortlichem Verhalten der Unternehmen. Freiwillige CSR-Maßnahmen, außerhalb des gesetzlichen Rahmens, waren daher nicht notwendig.¹⁹

Doch die Gesellschaft und die Rolle der Unternehmen haben sich verändert. In der zweiten Hälfte des zwanzigsten Jahrhunderts rückte der Fokus für viele Unternehmen auf kurzfristige Profitmaximierung.²⁰ Große Global Player sind nicht mehr in einem bestimmten Geschäftsfeld tätig und umspannen mehrere Industriezweige weltweit. Reh binder behauptet beispielsweise sogar, dass es Unternehmen oftmals wegen ihrer Größe möglich war und ist, Gesetzgeber zu beeinflussen, beispielsweise mit der Drohung das Unternehmen abzusiedeln. Einige Unternehmen sind wegen ihrer hohen

¹⁶ Vgl. Reh binder (2015), S. 11 f.

¹⁷ Vgl. Hiß (2010), S. 289

¹⁸ Vgl. Reh binder (2015), S. 13

¹⁹ Vgl. Hiß (2010), S. 289

²⁰ Vgl. Zumbansen (2009), S. 6-20

Systemrelevanz defacto insolvenzunfähig, was gleichzeitig eine hohe Verantwortung mit sich bringt. Gleichzeitig erfolgte mit der Durchsetzung moderner Kommunikationsmittel und der Transformation hin zur Wissensgesellschaft aber auch ein Verlust der Autonomie der Unternehmen. Diese unterliegen immer mehr den Wertvorstellungen der Gesellschaft, die sich stetig wandeln.²¹

Auch in der europäischen Wirtschaft sind diese Veränderungen laut Schrader nach und nach eingetreten und die Europäische Union begann sich die Frage zu stellen, wie sie mit diesen Entwicklungen langfristig umgehen sollte. Zunächst waren es vor allem die Bedingungen von ArbeitnehmerInnen, später auch der Umweltschutz, die an Bedeutung gewannen. Die EU verankerte das Thema in den Bilanzrichtlinien als Bestandteil des Lageberichtes für große Kapitalgesellschaften.²² Erstmals genauere Beachtung findet CSR im Grünbuch der Kommission aus dem Jahr 2001. Darin erfolgt eine genauere Definition als "ein Konzept, das den Unternehmen als Grundlage dient, auf freiwilliger Basis soziale Belange und Umweltbelange in ihre Unternehmenstätigkeit und in die Wechselbeziehungen mit den Stakeholdern zu integrieren".²³ Außerdem wird dem hinzugefügt, dass soziale Verantwortung beinhaltet mehr zu investieren als das Gesetz fordert vor allem in den Bereichen Humankapital, Umwelt und in die Beziehungen zu den Stakeholdern. Es wird argumentiert, dass es Unternehmen sogar Vorteile in der Wettbewerbsfähigkeit einbringen kann dementsprechend zu handeln.²⁴ Erwähnt wird auch die Wichtigkeit von CSR Berichten und betont, dass es notwendig wäre sich über die Art der Offenlegung von Informationen, das Berichtsformat und die anschließenden Audit- und Bewertungsverfahren zu einigen.²⁵ In der Mitteilung des Rates vom 6. Februar 2003 wird noch einmal betont, dass vor allem der freiwillige Charakter von CSR Maßnahmen anerkannt werden muss.²⁶ 2006 wurde in einer Mitteilung der Kommission an das Parlament erneut das Thema der sozialen Verantwortung aufgegriffen. Hierin erklärt die Kommission, dass sie der sozialen Verantwortung der Unternehmen eine größere politische Außenwirkung verleihen möchte. Auch im Jahr 2006 wurde die Wichtigkeit der Freiwilligkeit betont. Die europäische Kommission trat für die Schaffung eines europäischen Bündnisses für CSR ein. Dieses Bündnis

²¹ Vgl. *Rehbinder* (2015), S. 14

²² Vgl. *Schrader* (2015), S. 38

²³ Vgl. KOM (2001) 366, Rn. 20

²⁴ Vgl. KOM (2001) 366, Rn. 21

²⁵ Vgl. KOM (2001) 366, Rn. 66

²⁶ Vgl. Amtsblatt der Europäischen Union 2003/C 39/02, S. 3

solle bestehende CSR Initiativen von Unternehmen verschiedener Größen bündeln und vereinen.²⁷

Der Kurswechsel erfolgte schließlich im Jahr 2011. Obwohl das Thema der sozialen Verantwortung bereits fast zehn Jahre immer wieder behandelt worden war und Europa große Fortschritte gemacht hatte, ermittelte die EU noch große Defizite:²⁸ Viele Unternehmen innerhalb der EU hatten soziale und ökologische Belange noch nicht in vollem Umfang in die Betriebsführung integriert. Außerdem sah sich die Europäische Union mit dem Vorwurf konfrontiert, einige in Mitgliedstaaten ansässige Unternehmen verstießen gegen die Menschenrechte und hielten grundlegende Arbeitsnormen nicht ein. Außerdem wurde kritisiert, dass nur 15 von damals 17 EU-Mitgliedsstaaten über einen nationalen strategischen Rahmen für die CSR-Förderung verfügten. Teil der neuen EU Strategie waren eine neue Definition von CSR und ein Aktionsplan. Ab diesem Zeitpunkt galt CSR als “die Verantwortung von Unternehmen für ihre Auswirkungen auf die Gesellschaft”.²⁹

Der Aktionsplan für den Zeitraum 2011 bis 2014 sah mehrere Punkte vor. Neben der stärkeren Verbreitung von etablierten CSR-Verfahren und der Idee “braven” Unternehmen eine bessere Belohnung durch den Markt zu ermöglichen, war auch die Verbesserung der Offenlegung von sozialen und ökologischen Informationen durch die Unternehmen ein Teil dieses Planes. Argumentiert wurde, dass unterschiedliche Mitgliedsstaaten Regelungen eingeführt hatten, die über bestehendes EU-Recht hinausgingen. Diese könnten vor allem für Unternehmen, die in mehr als einem Land tätig sind, Nachteile mit sich bringen. Um gleiche Ausgangsbedingungen für die betroffenen Unternehmen zu gewährleisten, kündigte die Kommission einen Vorschlag für eine Rechtsvorschrift über die Transparenz von sozialen und ökologischen Informationen an.³⁰

Ein weiteres Anliegen der Kommission war die Erhöhung der Anzahl der Unternehmen, die Nachhaltigkeitsberichte veröffentlichen und eine Verbesserung der Qualität eben dieser.³¹

²⁷ Vgl. KOM(2006) 136, S. 2-3

²⁸ Vgl. *Schrader* (2015), S. 39

²⁹ Vgl. KOM(2011) 681, S. 6-7

³⁰ Vgl. KOM(2011) 681, S. 10-14

³¹ Vgl. *Baumüller / Faseli-Friedl* (2015), S- 917-918

Am 16.4.2013 wurde der Vorschlag zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG präsentiert. Das Konzept sah vor CSR-Aspekte in den Lagebericht zu integrieren.³²

Anschließend fand ein sogenanntes Trilog-Verfahren zwischen der Kommission, dem Parlament und dem Rat statt. Nach einer Änderung des Vorschlags im Frühjahr 2014 konnte eine Einigung zwischen den beteiligten Parteien erzielt werden.³³

Das Ergebnis, auf das im übernächsten Kapitel detailliert eingegangen wird, wurde schließlich als Richtlinie 2014/95/EU am 15.11.2014 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.³⁴

2 Richtlinie 2014/95/EU

In der Richtlinie 2014/95/EU wird bekräftigt, dass der Offenlegung von Informationen zur Nachhaltigkeit, insbesondere bezogen auf soziale und umweltbezogene Faktoren, besonderer Bedeutung zukommt. Die offengelegten Angaben sollen helfen das Vertrauen von Verbrauchern und Investoren in die Unternehmen zu stärken. Gleichzeitig sind die Informationen notwendig um das Ziel, den Übergang der Wirtschaft hin zu einer, die Rentabilität mit sozialer Gerechtigkeit und Umweltschutz vereint, zu erreichen. Die nichtfinanziellen Informationen sind ein wichtiges Instrument zur Messung und Überwachung der Unternehmen in ihrer Entwicklung. Man wollte den Unternehmen ein großes Maß an Handlungsflexibilität geben um den vielschichtigen Aspekten der CSR Konzepte und der Vielfalt der Unternehmen Rechnung zu tragen. Gleichzeitig soll mit der Richtlinie eine gewisse Vergleichbarkeit der nichtfinanziellen Informationen gewährleistet werden.³⁵

Die Richtlinie sieht die Koordinierung der nationalen Bestimmungen vor, die insbesondere für Unternehmen notwendig sind, die in mehreren Mitgliedstaaten tätig sind.³⁶ Gleichzeitig mussten Mindestanforderungen in Bezug auf den Umfang der Informationen festgelegt werden.³⁷ Die dargestellten Belange und Risiken sollen hohe Eintrittswahrscheinlichkeit aufweisen. Dabei können diese in direktem Zusammenhang mit

³² Vgl. KOM(2013) 207, S. 2

³³ Vgl. *Schrader* (2015), S. 40

³⁴ Vgl. Amtsblatt der Europäischen Union L 330/1

³⁵ Vgl. RL 2014/95/EU Rz. 3

³⁶ Vgl. RL 2014/95/EU Rz. 4

³⁷ Vgl. RL 2014/95/EU Rz. 5

der Geschäftstätigkeit des Unternehmens stehen oder aus Dienstleistungen oder Geschäftsbeziehungen, einschließlich der Lieferkette, resultieren. Die Auswirkungen sollen außerdem nach Schwere und Intensität beurteilt werden.³⁸

Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, Mechanismen in ihre nationalen Umsetzungen zu etablieren, damit die Unternehmen ihrer Pflicht zur Erstellung der Berichte nachkommen.³⁹

Der Frage, wie die Berichte in Österreich konkret umgesetzt werden sollen ist ein eigenes Kapitel gewidmet.

2.1 Die Richtlinie im Detail

Die Umsetzung der Richtlinie in Österreich, das NaDiVeG, folgt in seiner Grundstruktur der Richtlinie. Viele Punkte wurden genau wie aus der Richtlinie übernommen, in manchen Fällen wurde von eingeräumten Wahlrechten Gebrauch gemacht. Ebenfalls zu erwähnen ist, dass die Richtlinie selbst einige Rahmenwerke auflistet, die für die Analyse herangezogen werden. Deshalb ist der Vorstellung der Richtlinie mit den wichtigsten Eckpunkten das nachfolgende Kapitel gewidmet.

2.1.1 Konkrete Änderungen

In die Richtlinie 2013/34/EU wurden konkret folgende Änderungen für die Richtlinie 2013/34/EU übernommen: Die Einfügung des Artikels 19a “Nichtfinanzielle Erklärung”, sowie das Pendant für die “konsolidierte nichtfinanzielle Erklärung” mit Artikel 29a, welche die Berichtspflichten für Konzerne regelt. Außerdem sind bestimmte Unternehmen dazu verpflichtet, ein Diversitätskonzept vorzulegen, da die Zusammensetzung der Leitungs- und Aufsichtsorgane beschreibt.⁴⁰

2.1.2 Anwendungsbereich

Die Richtlinie gilt ausschließlich für Unternehmen von öffentlichem Interesse, die während des Geschäftsjahres durchschnittlich mehr als 500 Mitarbeiter beschäftigten. Als große Unternehmen sind jene zu qualifizieren, die eine Bilanzsumme von mindestens 20 Million Euro aufweisen und einen Nettoumsatz von 40 Million Euro verzeichnen.

³⁸ Vgl. RL 2014/95/EU Rz. 8

³⁹ Vgl. RL 2014/95/EU Rz. 10

⁴⁰ Vgl. RL 2014/95/EU Art. 1

Als Unternehmen von öffentlichem Interesse werden solche bezeichnet, die unter das Recht eines Mitgliedstaats fallen und deren Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt zugelassen sind. Weiteres gelten Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen oder Unternehmen, die vom Gesetzgeber des jeweiligen Mitgliedstaats als solches bezeichnet werden, ebenfalls als Unternehmen von öffentlichem Interesse.⁴¹

Dies schränkt die Adressaten der Richtlinie wesentlich ein. Nach dem ursprünglichen Gesetzesentwurf hätte die Richtlinie in etwa 18.000 Unternehmen betroffen. Um den bürokratischen Aufwand, vor allem für Klein- und Mittelbetriebe, gering zu halten, sind diese durch das zusätzliche Kriterium: "Unternehmen von öffentlichem Interesse" in der Regel nicht mehr umfasst. Nun sind in etwa 6.000 Unternehmen in der EU von der CSR-Richtlinie umfasst. Den Mitgliedstaaten steht es jedoch frei durch sogenanntes "gold-plating" den Kreis der erfassten Unternehmen zu vergrößern.⁴²

2.1.3 Mindestinhalte

Die Richtlinie sieht einen spezifischen Katalog vor, der die Berichtspflichten genau determiniert. Dies soll helfen, dass sich die Berichte nicht in allgemeinen Erörterungen verlieren. Die Relevanz, Konsistenz und Vergleichbarkeit der offengelegten Informationen soll dadurch erhöht werden. Konkret berichtet werden muss über:

- Das Geschäftsmodell
- Verfolgte Konzepte und Due Diligence-Verfahren in Bezug auf Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, die Achtung der Menschenrechte und die Bekämpfung von Korruption und Bestechung
- Darstellung der Ergebnisse dieser Konzepte
- Die Risiken im Zusammenhang mit den aufgelisteten Belangen, die mit der Geschäftstätigkeit des Unternehmens in direktem Zusammenhang stehen oder aus Geschäftsbeziehungen, Dienstleistungen oder seinen Erzeugnissen resultieren
- Die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren

Die Richtlinie enthält weitere Details in den jeweiligen Erwägungsgründen.⁴³ Die Informationen zu Umweltaspekten sollen insbesondere auf Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Unternehmens, im positiven wie im negativen Sinne, Bezug nehmen und

⁴¹ Vgl. *Eufinger* (2015), S. 425 f

⁴² Vgl. *Voland* (2014), S. 2815 f

⁴³ Vgl. *Voland* (2014), S. 2815 f

analysiert werden. Hierbei sollen insbesondere Angaben zu den Aspekten der Gesundheit, Sicherheit sowie der Nutzung von erneuerbaren Energien, Treibhausgasemissionen, zum Wasserverbrauch und zur Luftverschmutzung gemacht werden. Angaben sollen dabei helfen bestehende oder potentielle negative Auswirkungen zu erkennen, abzuschwächen und letzten Endes zu eliminieren. Die Unternehmen können einen gesonderten Bericht für dasselbe Geschäftsjahr aufstellen und sind dann von der Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung befreit.⁴⁴

Im Bezug auf soziale und Arbeitnehmerbelange sieht die Richtlinie vor, dass Informationen zu Konzepten preisgegeben werden, die die Geschlechtergleichstellung gewährleisten, die Umsetzung von grundlegenden Übereinkommen der Internationalen Arbeiterorganisation, zu den Arbeitsbedingungen und ähnlichen Dingen.⁴⁵

Es wird Unternehmen ermöglicht, auf nationale, unionsbasierte oder internationale Rahmenwerke zurückzugreifen, um ihren Bericht zu erstellen. Namentlich genannt sind beispielsweise der Global Compact der Vereinten Nationen oder die GRI Leitlinien.⁴⁶

Die Berichterstattung folgt einem *Comply-or-explain*-Grundsatz, wie er in Österreich beispielsweise aus der Anwendung des Corporate Governance Kodex bekannt ist. Wenn ein Unternehmen in einem bestimmten Bereich Angaben unterlässt hat es das zu erklären.⁴⁷ Allerdings könnte es im Falle der Nichtveröffentlichung der entsprechenden Angaben bei manchen Unternehmen zu Reputationsschäden kommen.⁴⁸ Besonderes Augenmerk legt die Richtlinie außerdem auf die Bekämpfung von Korruption. Durch die Offenlegungspflichten sollen Unternehmen dazu angehalten werden, ihre Compliance Management Systeme (CMS) öffentlich darzustellen.⁴⁹

Die Richtlinie ermöglicht Mitgliedstaaten Ausnahmetatbestände zu schaffen. So können manche Unternehmen davon befreit werden, über bestimmte Angelegenheiten zu berichten. Dies ist beispielsweise sinnvoll, wenn die offengelegten Informationen einen erheblichen wirtschaftlichen Nachteil für das Unternehmen bedeuten würden. Dies

⁴⁴ Vgl. RL 2014/95/EU Rz. 6

⁴⁵ Vgl. RL 2014/95/EU Rz. 7

⁴⁶ Vgl. RL 2014/95/EU Rz. 9

⁴⁷ Vgl. *Eufinger* (2015), S. 427

⁴⁸ Vgl. *Voland* (2014), S. 2816

⁴⁹ Vgl. *Eufinger* (2015), S. 427

könnte beispielsweise auf Projekte zutreffen, die sich noch in der Planungsphase befinden oder deren Veröffentlichung massive Wettbewerbsnachteile für das Unternehmen bedeuten würde.⁵⁰

2.1.4 Art der Berichte

Grundsätzlich sind die Angaben in den Lagebericht zu integrieren. Die Unternehmen sind von der Pflicht zur Aufstellung allerdings befreit, wenn sie einen gesonderten Bericht erstellen. Diese Ausnahmeregelung greift allerdings nur, wenn der entsprechende Bericht (bspw. ein CSR Bericht nach GRI) mit dem Lagebericht gemeinsam veröffentlicht wird, oder innerhalb einer angemessenen Frist, maximal jedoch sechs Monate nach dem Bilanzstichtag, auf der Homepage des Unternehmens veröffentlicht wird und der Lagebericht darauf Bezug nimmt. Diese Regelung kommt besonders Unternehmen zugute, die bereits regelmäßig Nachhaltigkeitsberichte veröffentlichen.⁵¹

2.1.5 Prüfung

Die Mitgliedstaaten müssen ferner gewährleisten, dass überprüft wird, ob ein solcher Bericht aufgestellt wurde. Die Richtlinie stellt es frei, ob der Inhalt überprüft werden muss. Die Mitgliedstaaten haben hier ein Wahlrecht. Diese Ausgestaltung der Richtlinie könnte in starkem Gegensatz zum Ziel der Richtlinie stehen, die Vergleichbarkeit der offengelegten Informationen zu erhöhen.⁵²

2.2 Lage der rechtlichen Situation in Europa vor der Richtlinie und mögliche Auswirkungen

Einer der Gründe für die Richtlinie, die Vereinheitlichung des Rechtsrahmens der Mitgliedstaaten, der in Bezug auf CSR Reporting unterschiedlich streng geregelt war, soll Unternehmen die in mehr als einem Mitgliedstaat tätig sind, entgegen kommen.⁵³ Diese Neuordnung wird unterschiedliche Auswirkungen auf die Berichterstattungsstruktur der Unternehmen haben.⁵⁴ Da die durch Änderung der Rechtsgrundlage

⁵⁰ Vgl. *Voland* (2014), S. 2817

⁵¹ Vgl. *Eufinger* (2015), S. 427, und *Voland* (2014), S. 2817

⁵² Vgl. *Eufinger* (2015), S. 428

⁵³ Vgl. RL 2014/95/EU Rz. 4

⁵⁴ Vgl. *Maniora* (2015), S. 153

auch eine verhaltenssteuernde Wirkung erzielt wird,⁵⁵ werden die betroffenen Unternehmen beispielsweise ihre internen und externen Managementstrukturen hinsichtlich ihrer nichtfinanziellen Leistungsindikatoren anpassen müssen.⁵⁶

Die nationalen Gesetzgebungen in der EU zum Thema nichtfinanzieller Berichterstattung wichen in bestimmten Aspekten sehr stark voneinander ab. Dies betrifft einerseits die von der Berichtspflicht umfassten Unternehmen (Größenkriterien, etc.), den Umfang der geforderten Informationen (Geschäftsmodell, verfolgte Konzepte) und den Verbindlichkeitscharakter (Comply-Or-explain). Auch die Veröffentlichungsform variierte. In ihrer Analyse zu dem Thema kommt Maniora zu dem Schluss, bis zur Veröffentlichung der CSR Richtlinie nur neun Mitgliedstaaten mit ihrer Gesetzgebung über die Mindestanforderungen hinaus gingen, die seit der Modernisierungsrichtlinie 2003 etabliert wurden. Sechs Mitglieder berücksichtigten neben Arbeitnehmerbelangen auch Umweltbelange und teilweise soziale Aspekte (Deutschland, Dänemark, Frankreich, Großbritannien, Portugal und Belgien). Nur drei Länder, Dänemark, Frankreich und Großbritannien, sahen verbindliche Informationen im Bezug auf die Menschenrechte vor. Dänemark und Frankreich sahen zusätzlich als einzige Angaben zu Korruption und Bestechung vor. Die Angabe von Diversitätskonzepten war nur in Dänemark und Frankreich verpflichtend, wo die Offenlegung im Lagebericht zu erfolgen hatte. Eine Sonderstellung nahm hier Österreich ein, das einen Comply-or-Explain Ansatz solcher Informationen unter Anwendung des Corporate Governance Kodex vorsah. In ihrer Analyse kommt Maniora zu dem Schluss, dass 53% der in ihrer Studie untersuchten EU-15 Länder starke Defizite im Bereich CSR und Diversität aufwiesen. Anschließend teilte sie die untersuchten Länder in Kategorien ein, nach dem Grad des Anpassungsbedarfs ihrer jeweiligen nationalen Regelungen im Bereich CSR.

Besonders Frankreich und Dänemark fielen im Ranking auf, da dort ansässige Unternehmen aufgrund der bereits bestehenden Regelungen die wenigsten Anpassungsschwierigkeiten durch die CSR Richtlinie zu erwarten hatten. Dasselbe gilt für schwedische Unternehmen im Staatseigentum. Österreichs Stärke lag im Bereich Diversität, Maniora sah hierfür einen mittleren Anpassungsgrad vor.⁵⁷

Es verwundert nicht, dass Frankreich in dieser Analyse sehr weit vorne liegt. Die Akzeptanz von politischen Eingriffen ist hier und in Belgien überdurchschnittlich hoch.

⁵⁵ Vgl. Haller / Koch / Schnabel (2014), S. 2541-2546

⁵⁶ Vgl. Maniora (2015), S. 153

⁵⁷ Vgl. Maniora (2015), S. 153 ff

Beide Länderforderten schon seit längerer Zeit strengere CSR-Berichtspflichten. Besonders Frankreich tat sich hier hervor, wo seit 2012 der “Grenelle II Act” in Kraft war, der eine Erklärung mit 42 Indikatoren verpflichtend vorsah, die die Bereiche Umwelt, Gesellschaft und Governance umfassen. Großbritannien selbst kam zu dem Schluss, dass die Umsetzung der Richtlinie nicht unbedingt mehr Schwierigkeiten für Unternehmen mit sich bringt, da das bestehende Rechtssystem eine hohe Kompatibilität zur Richtlinie aufweist. Großbritannien ging bisher einen eigenen Weg, in dem verschiedenen Ansätze miteinander kombiniert wurden. Zum Teil wurde CSR Reporting über Marktanreize gesteuert, was große Ähnlichkeit zum angelsächsischen System aufweist. Im Gegensatz zu Frankreich lag in der deutschen CSR Strategie der Fokus bis zur Richtlinie stark auf Freiwilligkeit. Bisherigen Versuchen der Verpflichtung im Bereich CSR Berichterstattung stand man stets skeptisch gegenüber. Ein Beispiel hierfür ist die 1998 ausgearbeitete OECD Richtlinie. Deutschland verpflichtete sich hierin als eines von 33 Ländern einen nationalen Contact Point zu erreichen. Dieser sollte eine nationale Implementierung der Richtlinie vorantreiben. In der Literatur wird angemerkt, dass diese Umsetzung sehr halbherzig erfolgte.⁵⁸

Auch KMU sind indirekt durch die Richtlinie betroffen. Auch wenn sie nicht direkt von der Berichtspflicht erfasst sind, ergibt sich eine Erfassung aufgrund der Zulieferstrukturen (sprich wenn diese Unternehmen an von der Berichtspflicht erfasste liefern). Sie werden daher angehalten sein, gemeinsam mit den großen Unternehmen die entsprechenden Daten zu erheben und gemeinsam Nachhaltigkeitsberichte zu erstellen. KMU haben hier oftmals großen Aufholbedarf.⁵⁹ Es wird argumentiert, dass offenbleibt, ob diesem für KMU erhöhten Aufwand zur Berichtspflicht ein adäquater Nutzen gegenübersteht.⁶⁰

2.3 Kritik an der Richtlinie

Es wird kritisiert, dass die Richtlinie nicht weit genug geht, was ihren Anwenderkreis betrifft. Die Richtlinie solle lediglich einen Anfang darstellen, was die Harmonisierung der Rechtsvorschriften angeht.⁶¹ Auch die EU Kommission sah ursprünglich einen

⁵⁸ Vgl. *Brink / Schweren* (2016), S. 177-197

⁵⁹ Vgl. *Meeh-Bunse / Hermeling / Schomaker* (2016), S. 2773 und *Müller / Scheid* (2017-1), S. 2245

⁶⁰ Vgl. *Müller / Scheid* (2017-2), S. 458

⁶¹ Vgl. *Rehbinder* (2015), S. 26

größeren Anwenderkreis vor.⁶² In Deutschland fallen nach Schätzungen lediglich 0,3 % der deutschen umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen unter die Berichtspflicht nach der Richtlinie.⁶³ Einige für Verbraucher höchst interessante Unternehmen werden gar nicht erfasst, was dem Ziel der Richtlinie, für eine verbesserte Verbrauchertransparenz zu sorgen, keine Rechnung trage.⁶⁴ Langfristig gesehen wäre es überlegenswert die Kapitalmarktorientierung als Voraussetzung für die Berichtspflicht als Tatbestand zu überdenken und auf große Kapitalgesellschaften auszuweiten um eine verhaltenssteuernde Wirkung auch bei anderen, für Verbraucher bedeutende, Unternehmen zu erzielen.⁶⁵

Ein weiterer Kritikpunkt ist, dass die Richtlinie sehr vage formuliert ist und den Unternehmen viele Wahlfreiheiten ermöglicht. Außerdem sei ein zentrales Problem die mangelnde Vergleichbarkeit der Berichte, was zu der Überlegung führt irgendwann möglicherweise verpflichtende europäische Standards einzuführen. Gleichzeitig wird empfohlen die Entwicklung von internationalen Trends abzuwarten, was die Durchsetzung einzelner Rahmenwerke angeht. Ein weiterer Kritikpunkt ist die Ausweitung der Berichtspflicht entlang der Wertschöpfungskette. Hierdurch bestünde die Möglichkeit einzelnen Unternehmen die Macht zu geben, die Wertschöpfungskette nach ihren Vorstellungen zu formen und zu beeinflussen. Was einzelne Großunternehmen aufgrund ihrer wirtschaftlichen Macht in der Lieferkette durchsetzen können, wird kleinen und mittleren Unternehmen kaum möglich sein.⁶⁶

Besonderen Bedarf an Informationen aus der Liefer- und Wertschöpfungskette gibt es im Bezug auf Arbeitnehmerbelange und sonstige Erwerbstätige. Stellt man sich Näherinnen in Dritte Welt Ländern vor, wird das große Gefälle der gesetzlichen Regelungen zum Arbeitnehmerschutz im internationalen Kontext deutlich. Arbeitnehmer/innen in der internationalen Liefer- und Wertschöpfungskette sind aus diesem Grund besonders abhängig von freiwilligen Leistungen der Unternehmen, die die großen gesetzlichen Unterschiede ausgleichen können. Besondere Bedeutung kommt auch "Outsourcing der Wertschöpfungskette" zu, sogenannten Soloselbstständigen oder Werkvertragsarbeitern. Sie könnten von der Richtlinie profitieren, da sie zu den sozial

⁶² Vgl. RL 2014/95/EU Rz. 13 und KOM(2013) 207 Rz. 10

⁶³ Vgl. *Grabosch* (2015), S. 11

⁶⁴ Vgl. *Humbert* (2018), S. 310

⁶⁵ Vgl. *Stawinoga* (2017), S. 223-224

⁶⁶ Vgl. *Rehbinder* (2015), S. 27-29

schwächsten Gliedern der Kette gehören. Eine Analyse der in der Richtlinie vorgeschlagenen Rahmenwerke zur Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung kommt zu dem Schluss, dass alle vorgeschlagenen Rahmenwerke unterschiedliche Indikatoren zu Arbeitnehmerbelangen aufweisen. Würde man jedoch seinen kompletten Bericht nach EMAS Kriterien erstellen, würden Arbeitnehmerbelange außen vor bleiben.⁶⁷

Es gibt die Meinung, dass eine Regulierung der Unternehmensangaben in diesem Bereich nicht die einzige Möglichkeit ist eine Verhaltenssteuernde Wirkung bei Unternehmen zu erzielen. So würde es die Möglichkeit geben, sich freiwilligen CSR Ratings zu unterziehen oder eine Mitgliedschaft in entsprechenden global agierenden Initiativen anzustreben. Dies würde langfristig ebenfalls zu einer Erhöhung der Transparenz führen.⁶⁸

Kritik wird auch an der mangelnden inhaltlichen Prüfbarkeit der nach der Richtlinie zu erstellenden Berichte geübt.⁶⁹ Siehe hierzu das Kapitel 4.7 „Prüfung und Offenlegung“.

⁶⁷ Vgl. *Deinert* (2015), S. 56-87

⁶⁸ Vgl. *Szabo* (2016), S. 250

⁶⁹ Vgl. *Humbert* (2018), S. 314

3 Leitlinien der EU-Kommission

Die EU-Kommission hat sich zur Veröffentlichung von unverbindlichen Leitlinien verpflichtet, die bei der Anwendung Orientierung geben sollen. Frist wäre der 6. Dezember 2016 gewesen.⁷⁰ Hierfür hat die EU vorab diverse Interessenträger und Stakeholder konsultiert. Bei der Erstellung der Leitlinien hat sie sich unter anderem an bereits etablierten Konzepten und zukünftigen „best practices“ orientiert.⁷¹ Veröffentlicht wurden sie schließlich im Juni 2017 mit einer Verspätung von fast 6 Monaten.⁷² t, da als Begleitdokument für die Richtlinie qualifiziert werden können.

Den Leitlinien ist ein eigenes Kapitel gewidmet, da sie ein Begleitdokument zur Richtlinie 2014/95/EU und dem NaDiVeG darstellen und eine konkrete Liste mit Rahmenwerken beinhalten, die zur Erstellung von nichtfinanziellen Berichten empfohlen werden.

3.1 Funktion

Die Leitlinien sollen eine Hilfestellung für die CSR-Berichterstattung darstellen. Es werden auf der einen Seite zentrale Begriffe der Art. 19a Abs 1 und 29a Abs 1 konkretisiert, auf der anderen Seite werden genauere Angaben zur Berichterstattung über das Geschäftsmodell, die Konzepte und Due-Diligence Prozesse gemacht. Außerdem sind Informationen über die wichtigsten Leistungsindikatoren enthalten.⁷³ Dabei betont die EU-Kommission gleich eingangs, dass die Leitlinien vor allem den Unternehmen selbst nützlich sein sollen.⁷⁴

3.2 Rechtsnatur

Durch die Veröffentlichung der Leitlinien könnte es im Gebiet des europäischen Gesellschafts- und Unternehmensrechts zu interessanten Diskussionen kommen: Leitlinien werden im Katalog der Rechtsakte der Union in Art. 288 AEUV nicht erwähnt. Aus europarechtlicher Sicht wurden derartige Leitlinien bis jetzt unter dem Oberbegriff

⁷⁰ Vgl. RL 2014/95/EU Art. 2

⁷¹ Vgl. *Eufinger* (2015), S. 428

⁷² Vgl. *Müller / Scheid* (2017-1), S. 2240

⁷³ Vgl. *Mock* (2017), S. 2144

⁷⁴ Vgl. *Baumüller / Sopp* (2017), S. 377

der europäischen Verwaltungsvorschriften zusammengefasst. Obwohl eine ausdrückliche Ermächtigung nach AEUV fehlt, werden sie allgemein als zulässig angesehen. Interessant sind die Leitlinien insofern, da sie sich nicht an die Mitgliedstaaten oder an europäische Behörden richten, sondern dezidiert an die Unternehmen und deren Organmitglieder.⁷⁵

3.3 Berichtsgrundsätze

Die Leitlinien identifizieren mehrere Grundsätze, nach denen Unternehmen bei der Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts vorgehen sollen. Es sind sechs⁷⁶, die aber keine abschließende Liste bilden. Anhand der Reihung kann sich die Wichtigkeit ableiten lassen.⁷⁷

1. Offenlegung wesentlicher Informationen
2. den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend
3. umfassend aber prägnant
4. strategisch und zukunftsorientiert
5. Ausrichtung auf die Interessenträger
6. konsistent und kohärent.

Baumüller und Sopp merken an, dass eine besondere Dominanz der Punkt “Wesentlichkeit” einnimmt, was sich wohl darauf zurückführen lässt, dass eine Wesentlichkeitsanalyse ein sehr wichtiges Thema in der nichtfinanziellen Berichterstattung ist. So umfasst die Erläuterung zu den Grundsätzen 3.-6. genauso viele Seiten wie die Erklärungen, die alleine die Wesentlichkeit betreffen.⁷⁸

1. Offenlegung wesentlicher Informationen

Durch die neue Richtlinie müssen Unternehmen die Wesentlichkeit, welche in der finanziellen Berichterstattung schon lange angewendet wird, auf nichtfinanzielle Faktoren umlegen. Die Auswirkungen der Tätigkeit des Unternehmens sind als wesentlich zu beurteilen. Dabei sind sowohl negative als auch positive zu berücksichtigen. Die in

⁷⁵ Vgl. *Mock* (2017), S. 2144 f.

⁷⁶ Vgl. 2017/C 215/01 S. 5-9.

⁷⁷ Vgl. *Baumüller / Sopp* (2017), S. 378

⁷⁸ Vgl. *Baumüller / Sopp* (2017), S. 378

der nichtfinanziellen Erklärung veröffentlichten Informationen sollen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild des Unternehmens ergeben.⁷⁹

Die Kommission gibt hierbei die Empfehlung ab, die Informationen jeweils kontextbezogen zu bewerten. Es sollen konkrete Situationen als auch sektor- und branchenspezifische Umstände berücksichtigt werden. Die Kommission gibt mehrere Vorschläge für Faktoren, die zur Beurteilung der Wesentlichkeit herangezogen werden können. Genannt sind Geschäftsmodell, Strategie und wesentliche Risiken, sektorspezifische Aspekte und politische oder regulatorische Einflussfaktoren um einige zu nennen.⁸⁰ Kritisiert wird, dass diese Faktoren teilweise bereits behandelt wurden, nicht klar voneinander abgrenzbar sind und die Auswahl teilweise willkürlich erscheint. Auf der anderen Seite werden Faktoren herangezogen, die noch nicht thematisiert wurden (Relevanz von Geschäftsmodell und Strategie). Dennoch lassen sich drei wesentliche Punkte herausfiltern, die die Kommission den Unternehmen auf den Weg mitgeben möchte:

- Die Wesentlichkeitsprüfung sollte interne und externe Faktoren berücksichtigen
- Unternehmen können erläutern, welche Prozesse bei dieser Prüfung angewendet werden
- Wesentlichkeitsprüfungen sollten regelmäßig überprüft werden⁸¹

2. den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend

Wie bereits erwähnt, sollen sowohl negative als auch positive Aspekte Einzug in den Bericht finden, um ein möglichst objektives Gesamtbild des Unternehmens zu erlangen. Die Kommission erachtet es als wichtig, dass klar zwischen Tatsachen und Meinungen und Interpretationen unterschieden werden soll. Die Sprache soll klar und deutlich sein, Standardformulieren sollen wenn möglich vermieden werden, Fachbegriffe sollten im Zweifelsfall erklärt werden. Adressaten sollen nicht durch Fehldarstellungen irreführt werden. Um Angaben möglichst korrekt und den Tatsachen entsprechend wiedergeben zu können, werden mehrere Maßnahmen empfohlen, um diese Ziele zu erreichen: so sollen beispielsweise geeignete Regelungen im Bereich der Unternehmensführung gefunden werden (bspw. durch einen eigenen Ausschuss

⁷⁹ Vgl. 2017/C 215/01 S. 5

⁸⁰ Vgl. Müller / Scheid (2017-1), S. 2242 f

⁸¹ Vgl. Baumüller / Sopp (2017), S. 379

für Nachhaltigkeitsfragen), ein zuverlässiges internes Kontroll- und Berichtssystem implementiert werden, die Einbeziehung der Interessenträger erfolgen und eine unabhängige externe Prüfung wird empfohlen.⁸²

Es wird die Empfehlung ausgesprochen, wesentliche nichtfinanzielle Aspekte in einem entsprechenden Zusammenhang darzustellen. Um das Verständnis beim Leser zu erhöhen, sollen textliche Beschreibungen, quantitative Informationen und visuelle Darstellungen miteinander verknüpft werden.⁸³

3. umfassend aber prägnant

Es wird wiederholt welche Themen entsprechend der RL 2014/95/EU unbedingt Bestandteil des Berichts sein sollen. Ergänzt wird jedoch, dass alle Informationen, die darüber hinaus wesentlich sind, Einzug in den Bericht finden sollen. Die Frage der Informationstiefe wird so beantwortet, dass einerseits genug Informationen veröffentlicht werden um den Geschäftsverlauf, das Geschäftsergebnis, die Lage des Unternehmens und die Auswirkungen zu verstehen, auf der anderen Seite sollen die Informationen kurz und prägnant sein.⁸⁴ Ob das ein potentieller Widerspruch sein könnte, wird etwa von Müller und Scheid diskutiert.

4. strategisch und zukunftsorientiert

Im Bezug auf zukunftsorientierte- und strategische Belange sollen Informationen veröffentlicht werden, die den Adressaten verständlich machen, nach welchem strategischen Ansatz das Unternehmen vorgeht, welche Tätigkeit es ausübt, wie es dabei vorgeht und welchen Zweck es verfolgt.⁸⁵

Die Kommission schließt hier explizit nicht die Veröffentlichung sensibler Geschäftsinformationen aus. Sie argumentiert, dass die entsprechenden Angaben allgemeiner gehalten sein können, aber dennoch nützliche Informationen für Investoren und andere Stakeholder enthalten könnten. Zukunftsorientierte Angaben sollen Adressaten außerdem helfen, das Unternehmen im Zeitverlauf besser zu bewerten.⁸⁶

⁸² Vgl. 2017/C 215/01, S. 7

⁸³ Vgl. Müller / Scheid (2017-1), S. 2242

⁸⁴ Vgl. Baumüller / Sopp (2017), S. 379

⁸⁵ Vgl. Müller / Scheid (2017-1), S. 2242

⁸⁶ Vgl. 2017/C 215/01, S. 8

Diese Einstellung der Kommission zur Veröffentlichung interner, möglicherweise sensibler Informationen, ist als kritisch zu bewerten. Außerdem zeigt sich hier ein Widerspruch zum Kriterium „kurz aber prägnant“.⁸⁷

5. Ausrichtung auf die Interessenträger

Die nichtfinanzielle Erklärung soll allen Interessensträgern Rechnung tragen, ohne eine bestimmte Gruppe zu bevorzugen.⁸⁸

6. konsistent und kohärent

Um eine konsistente und kohärente Wiedergabe der nichtfinanziellen Informationen zu gewährleisten, soll das Unternehmen die Zusammenhänge zwischen Angaben in der Nichtfinanziellen Erklärung und Informationen im Lagebericht erläutern.⁸⁹

Damit die nichtfinanzielle Erklärung im Zeitablauf stimmig bleibt, sollten die Auswahl und Methodik für die wichtigsten Leistungsindikatoren gleichbleiben. Sind sie jedoch veraltet, sollte eine Aktualisierung erfolgen. Derartige Änderungen und etwaige Auswirkungen sollten dann entsprechend erläutert werden.⁹⁰

3.4 Inhalte des Berichts

Die Leitlinien greifen die fünf thematischen Aspekte auf die nach der RL 2014/95/EU Mindestinhalt einer nichtfinanziellen Erklärung sind. Die Leitlinien schlagen insbesondere vor, die Wechselwirkungen zwischen den einzelnen Themengebieten zu erläutern. In der Literatur wird angemerkt, dass es vermeidbare Wiederholungen in den Erläuterungen und Beispielen gibt, da einige bereits in den Berichtsgrundsätzen gebracht wurden.⁹¹

In den Leitlinien wird auf die Themen der Darstellung des Geschäftsmodells, der Konzeptbeschreibung und Due-Diligence-Prozesse und der Ergebnisbeschreibungen Bezug genommen, ebenso wie sich Erläuterungen zu den Risiken und deren Handhabung finden.

⁸⁷ Vgl. *Baumüller / Sopp* (2017), S. 380

⁸⁸ Vgl. 2017/C 215/01, S. 9.

⁸⁹ Vgl. *Müller / Scheid* (2017-1), S. 2243

⁹⁰ Vgl. *Baumüller / Sopp* (2017), S. 380

⁹¹ Vgl. *Baumüller / Sopp* (2017), S. 380

Die Kommission erwartet, dass das Unternehmen darüber berichtet, wie sie Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, die Achtung der Menschenrechte und die Bekämpfung von Korruption und Bestechung in ihrem Unternehmen umsetzen. Die Leitlinien schlagen vor, dass dies beispielsweise durch eine Offenlegung von Zuständigkeiten geschehen könnte. Die Berichtspflicht über Due-Diligence Prozesse sollen auch die Lieferantenkette- und die Unterauftragnehmer umfassen.⁹²

Ein Unterschied zur Richtlinie ergibt sich im Punkt "wesentliche Risiken und deren Handhabung". Im Unterschied zur Richtlinie findet sich in den Leitlinien der konkrete Hinweis, dass die Risiken in die Kategorien kurz-, mittel- und langfristig einzuteilen sind.⁹³

3.5 Wichtigste Leistungsindikatoren

Bei der Offenlegung der wichtigsten Leistungsindikatoren sind die Unternehmen aufgefordert jene zu wählen, welche mit den Kennzahlen vereinbar sind, die das Unternehmen üblicherweise wählt. Bei deren Auswahl und Darstellung soll sowohl auf Eigenheiten der jeweiligen Branche und des Sektors geachtet werden. Die Kommission schlägt außerdem vor, dass die wichtigsten Leistungsindikatoren besonders dazu geeignet sind, quantitative und qualitative Informationen zusammenzuführen und Zusammenhänge genauer zu erläutern. Außerdem können die berichtenden Unternehmen näher auf die verwendeten Rahmenwerke eingehen oder ihre Datenerfassung bzw. die verwendete Methodik erläutern.⁹⁴

3.6 Rahmenwerke für die Berichterstattung

Die Leitlinien wiederholen im Wesentlichen das, was auch in der Richtlinie steht. Das berichtende Unternehmen kann sich bei der Ausarbeitung der Erklärung auf "hochwertige, allgemein anerkannte nationale, EU-basierte oder internationale Rahmenwerke" stützen. Einige Rahmenwerke sind nur für bestimmte Themenbereiche geeignet. Andere decken ein breiteres Spektrum ab. Ausgewählt werden sollten hierbei Rahmenwerke, die in einem ordnungsgemäßen Verfahren entwickelt wurden. Wenn

⁹² Vgl. 2017/C 215701, S. 9-13 und *Baumüller / Sopp* (2017), S. 380 f

⁹³ Vgl. 2017/C 215/01, S. 12 und *Baumüller / Sopp* (2017), S. 381

⁹⁴ Vgl. 2017/C 215/01, S. 13 f, *Müller / Scheid* (2017-1), S. 2244 und *Baumüller / Sopp* (2017), S. 381

ein Rahmenwerk bei der Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung herangezogen wird, ist anzugeben welches.⁹⁵

Der Grundstein eines ordnungsgemäßen Verfahrens als Qualifizierung für ein geeignetes Rahmenwerk ist neu im Vergleich zur Richtlinie. Dieses Kriterium ähnelt den Regelungen die in der IAS-VO getroffen wurden. Anders als die IAS, deren Standards nicht automatisch übernommen werden, sondern ein gesondertes Verfahren durchlaufen, besteht so eine Regelung nicht im Bezug für Rahmenwerke der nichtfinanziellen Berichterstattung. Es bleibt die Frage offen, was ein “ordnungsgemäßes Verfahren” überhaupt ist.⁹⁶ Erstmals wird in den Leitlinien das Framework für Integrated Reporting als geeignetes Instrument für die Erstellung von nichtfinanziellen Berichten erwähnt.⁹⁷

Das stellt eine Neuerung dar und ist zu begrüßen, da bereits bei Erscheinen der Richtlinie festgestellt wurde, dass nicht alle vorgeschlagenen Rahmenwerke die Kriterien für die Nachhaltigkeitsberichterstattung vollends erfüllen. So erfüllten einige Rahmenwerke entweder nicht das Kriterium, dass genaue Berichterstattungsstandards vorhanden sind (ISO 26000), andere deckten nur gewisse Teilbereiche ab (EMAS) und wieder andere waren nicht für eine freiwillige inhaltliche Prüfung geeignet. Das bis dato einzige Rahmenwerk, das sämtliche Anforderungen erfüllte, war jenes der Global Reporting Initiative mit den damals gültigen G4 Standards.⁹⁸

Die GRI reagierte auf die Richtlinie 2014/95/EU mit der Entwicklung der ab 1.7.2018 gültigen GRI Sustainability Reporting Standards, kurz GRI Standards, die die vierte Version der GRI Sustainability Reporting Guidelines abgelöst haben. Die GRI verfolgt mit den Standards das Ziel, die bewährten Grundsätze beizubehalten, den Anwendern aber mehr Flexibilität, klarere Anweisungen, eindeutige Begrifflichkeiten und einen modularen Aufbau zu bieten. Außerdem sollen inhaltliche Redundanzen behoben und durch Umgliederungen der komplette Aufbau der Standards logischer und somit einfacher für die Anwender sein.⁹⁹

⁹⁵ Vgl. 2017/C 215/01, S. 19

⁹⁶ Vgl. *Baumüller / Sopp* (2017), S. 382-383

⁹⁷ Vgl. 2017/C 215/01, S. 3

⁹⁸ Vgl. *Frey / Rogl* (2017), S. 99

⁹⁹ Vgl. *Blab / Stojanovic-Blab* (2017), S. 307

Da die GRI Standards eines der am weitest verbreiteten Rahmenwerke zur Nachhaltigkeitsberichterstattung sind¹⁰⁰ brachten sie ein eigenes Handbuch für die Erstellung eines CSR-Berichts nach der EU Richtlinie unter Anwendung seiner Standards heraus.¹⁰¹

3.7 Angaben zu Diversität in den Leitungs- und Kontrollorganen

Dieser Abschnitt ist für große börsennotierte Unternehmen von Bedeutung. Diese müssen eine Beschreibung ihres Konzepts zur Förderung der Vielfalt in ihren Leitungs- und Kontrollorganen in ihre Erklärung zur Unternehmensführung aufnehmen. Dieses Konzept ist kein Bestandteil der nichtfinanziellen Erklärung. Die Pflicht zur Offenlegung von Informationen zur Diversität in der nichtfinanziellen Erklärung ist von dieser speziellen Form des Berichts zu unterscheiden.¹⁰²

Anhand der Kürze der Ausführungen, die im Wesentlichen nur aus Empfehlungen zu möglichen Berichtsinhalten bestehen, könnte man zu dem Schluss kommen, dass dieses Thema lediglich ein Randthema ist.¹⁰³

3.8 Kritik und mögliche Auswirkungen der Leitlinien

Es gibt Kritik auf mehreren Ebenen. Es wird bemängelt, dass die Leitlinien ihr selbst gestecktes Ziel, zweckdienlich zu sein, leider verfehlt haben. Obwohl sie im Einzelfall klarstellende Ausführungen enthalten, finden sich mehrere Wiederholungen, Fragen bleiben offen oder werden gar neu geschaffen. Auch finden sich Widersprüche. Teilweise überschreiten die Leitlinien auch ihre selbst gewählte Grenze bloß als Auslegungshilfe dienen zu wollen und stellt konkrete Forderungen. Eine Überarbeitung wäre an einzelnen Stellen wünschenswert.¹⁰⁴

Durch die Berichtspflicht zu Due-Diligence Prozessen, die auch die Lieferkette und Unterauftragnehmer erfassen, werden sich kleine und mittelständische Unternehmen eventuell mit Problemen konfrontiert sehen. Oftmals sind Vereinbarungen über die Einhaltung von sozialen und ökologischen Standards schon üblich - dies könnte in

¹⁰⁰ Vgl. *Davis* (2013)

¹⁰¹ Vgl. GRI (2017)

¹⁰² Vgl. 2017/C 215/01, S. 19 f

¹⁰³ Vgl. *Baumüller / Sopp* (2017), S. 383

¹⁰⁴ Vgl. *Baumüller / Sopp* (2017), S. 383

Zukunft noch wichtiger werden und mehr Themenbereiche betreffen. Auch vertragliche Fixierungen könnten möglich sein. Angesichts der Entwicklung der CSR Berichterstattung in den letzten Jahren und dem anhaltenden Trend zu mehr Transparenz in vielen Unternehmen werden auch kleine und mittelständische Unternehmen nicht umhin kommen, sich mit diesem Thema auseinanderzusetzen, zumal auf internationaler Ebene mit der Ausweitung des Anwenderkreises der Richtlinie geliebäugelt wird.¹⁰⁵

Wie eingangs erwähnt bleiben auch einige Fragen zur rechtlichen Natur der Leitlinien offen. Eine davon ist, warum die Kommission diese so umfangreich gestaltet hat, wo doch keinerlei Verpflichtung zur Anwendung besteht. Dies sei obsolet in Anbetracht dessen, dass es viel umfangreichere und bereits etablierte Rahmenwerke zur CSR-Berichterstattung gibt. Es wird angenommen, dass die Leitlinien lediglich eine Art Service der Kommission darstellen. Eine Nichtbeachtung oder das Ignorieren der Empfehlung kann aber keine rechtlichen Konsequenzen mit sich bringen.¹⁰⁶

¹⁰⁵ Vgl. *Müller / Scheid* (2017-1), S. 2245

¹⁰⁶ Vgl. *Mock* (2017), S. 2146

4 NaDiVeG

Das “Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz”, kurz NaDiVeG, ist die Umsetzung der NFI/CSR-Richtlinie in österreichisches Recht. Es wurde am 17. Jänner 2017 im BGBl I 2017/20 veröffentlicht. In der Literatur werden die neuen Regelungen auch als “Paradigmenwechsel” bezeichnet und sollen die Zivilgesellschaft in die Lage versetzen das Verhalten von Unternehmen kritischer zu beleuchten. Unternehmen, auf der anderen Seite, sollen motiviert werden ihre Geschäftspolitik zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen. Konkret eingeführt wurden der § 243b UGB, der nun die Ergänzung des Lageberichts um eine “nichtfinanzielle Erklärung” vorsieht sowie § 267a UGB, der eine entsprechende Regelung für den Konzernlagebericht trifft. Ebenfalls von Änderungen betroffen ist die Berichtspflicht im Rahmen des Corporate-Governance Berichts der für große AGs mit der Einführung des § 243c UGB nun verpflichtende Berichtspflichten über Diversitätskonzepte vorsieht. Nachdruck wird den neuen Regelungen auch dadurch verliehen, dass sie unter das Enforcement und unter die Bestimmungen des Bilanzstrafrechts fallen.¹⁰⁷

4.1 Ergänzung im Lagebericht

Der Lagebericht steht neben dem Jahresabschluss als Informationsquelle über das Unternehmen zur Verfügung. Er wird vor allem zur Abbildung qualitativer Informationen herangezogen. Das NaDiVeG sieht mit der Einführung der “nichtfinanziellen Erklärung” die Erweiterung vor. Der bisher geltende § 243 Abs 5 UGB sieht iVm § 221 UGB bereits vor, dass Unternehmen die nicht der Pflicht nach § 243b unterliegen in ihrer Analyse auch die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, einschließlich Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, berücksichtigen müssen. Der nun neu eingeführte Abschnitt “*die nicht der Pflicht nach § 243b unterliegen*” verdeutlicht nun, dass die bestehenden Berichtspflichten nach § 243 Abs 5 UGB nur für Unternehmen gelten, die nicht von den wesentlich umfangreicheren Regelungen nach § 243b UGB betroffen sind. Diese müssen lediglich nach wie vor die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren in den Lagebericht aufnehmen.¹⁰⁸

¹⁰⁷ Vgl. Baumüller (2017a), S. 475, und Schuschnig (2017a), S. 702

¹⁰⁸ Vgl. Schuschnig (2017a), S. 703 und § 243 Abs 5 UGB

4.2 Anwenderkreis

Zur Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung bzw. eines nichtfinanziellen Berichts gibt das UGB drei Kriterien vor, die kumulativ erfüllt sein müssen.¹⁰⁹ § 243b Abs 1 UGB schreibt vor, dass:

1. große Kapitalgesellschaften (iSd § 221 UGB)
2. die Unternehmen von öffentlichem Interesse sind (iSd § 189a Z 1 UGB)
3. und im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Mitarbeiter beschäftigen

anstelle der Angaben nach § 245 Abs 5 UGB jene des § 243b UGB in den Lagebericht aufnehmen müssen.¹¹⁰

§ 184a Z 1 UGB umfasst Unternehmen, die unter das Recht eines Mitgliedsstaates fallen und deren übertragbare Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt eines Mitgliedsstaates zugelassen sind. Des Weiteren sind bestimmte Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen umfasst. Außerdem gibt es die Option, dass der Staat ausgewählte Unternehmen ebenfalls als Unternehmen von öffentlichem Interesse qualifiziert, wenn deren Tätigkeit, Größe oder Zahl ihrer Mitarbeiter besondere Bedeutung zukommt.¹¹¹ In Österreich wurde dies für Börseunternehmen und BWG-Kreditinstitute übernommen.¹¹²

4.3 Generalnorm

Die Grundidee des NaDiVeG ist es nicht alte Regelungen vollkommen zu verwerfen, sondern bestehende Normen zur nichtfinanziellen Berichterstattung zu konkretisieren und auf diesen aufzubauen.¹¹³ So hat die nichtfinanzielle Erklärung nach § 243b Abs 2 Angaben zu enthalten "die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Gesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit erforderlich sind".¹¹⁴ Diese Formulierung lehnt sich stark an die Generalnorm des Lageberichts in § 243 Abs 1 UGB an. Im Unterschied zu dieser sind die Auswirkungen

¹⁰⁹ Vgl. *Schuschnig* in BilPoKom (2017) Rz. 61

¹¹⁰ Vgl. § 243b Abs 1 UGB, *Schuschnig* in BilPoKom (2017) Rz. 61 und *Baumüller* (2017) in *Bertl / Mandl* zu § 243 UGB Rz. 3

¹¹¹ Vgl. § 189 a UGB und *Mittelbach-Hörmanseder* (2017) in *Bertl / Mandl* zu § 189a Z 1 UGB Rz. 3

¹¹² Vgl. *Mittelbach-Hörmanseder* (2017) in *Bertl / Mandl* zu § 189a Z1 UGB Rz. 14-15

¹¹³ Vgl. *Schuschnig* (2017a), S. 704

¹¹⁴ Vgl. § 243b Abs 2 UGB

der Unternehmenstätigkeit als Berichtspflicht berücksichtigt.¹¹⁵ Der Begriff „Auswirkung“ ist wörtlich aus der CSR-Richtlinie übernommen worden. Es liegt damit eine eindeutige Erweiterung der bisherigen Berichtspflichten vor. Eine genaue Definition findet sich jedoch weder in Verlautbarungen auf EU-Ebene, dem Gesetzestext zum NaDiVeG oder dazugehörigen Dokumenten. Baumüller kommt zu dem Schluss, dass eine ähnliche Definition wie für das Wort "impact" wie es in den GRI verwendet wird, naheliegend ist. Hieran knüpfen auch die EU Leitlinien. Grundlegend jedoch kann angenommen werden, dass der Begriff "Auswirkungen" sehr weitläufig ausgelegt werden kann.¹¹⁶

Die Berichtspflichten über die Auswirkungen umfassen mindestens die Bereiche Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange sowie die Achtung der Menschenrechte und die Bekämpfung von Korruption und Bestechung.¹¹⁷

Die Tiefe der Informationen ist nicht eindeutig geregelt. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum NaDiVeG finden sich beispielhafte Angaben zu den einzelnen Bereichen, die teilweise auf den Erwägungsgründen der CSR Richtlinie aufbauen. Als berichtswürdige Informationen werden nach den Erläuterungen im Bereich Umwelt die Sicherheit und die Nutzung erneuerbarer und nicht erneuerbarer Energien, die Treibhausgasemissionen sowie Informationen zum Wasserverbrauch oder der Luftverschmutzung angesehen. In Bezug auf Arbeitnehmerbelange sind Maßnahmen, die die Gleichstellung nach Geschlecht, Herkunft und Religion gewährleisten besonders erwähnenswert. Des Weiteren soll über Gesundheit und Sicherheit am Arbeitsplatz, die Umsetzung von grundlegenden Übereinkommen der Internationalen Arbeitsorganisation, die Achtung der Rechte von Arbeitnehmern und einer Vielzahl weiterer vorgeschlagener Punkte berichtet werden. Zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung sowie den Punkt Menschenrechte wird in den Erläuterungen vorgeschlagen auf Konzepte zur Verhinderung von Menschenrechtsverletzungen und auf Instrumente, welche Korruption und Bestechung unterbinden sollen, im Bericht näher einzugehen.¹¹⁸ Die aufgezählten Belange sind lediglich als Mindestanforderungen zu verstehen und können bei Bedarf um zusätzliche Punkte erweitert werden.¹¹⁹ Die AFRAC sieht eine

¹¹⁵ Vgl. Baumüller (2017a); S. 475

¹¹⁶ Vgl. Baumüller (2017) in Bertl / Mandl zu § 243b UGB, Rz. 15

¹¹⁷ Vgl. Schuschnig (2017a), S. 704

¹¹⁸ Vgl. ErlRV zum NaDiVeG, S. 3

¹¹⁹ Vgl. Schuschnig (2017a) S. 705

Wesentlichkeitsanalyse als Grundlage für die Auswahl der zu veröffentlichenden Informationen vor. Wesentlich sind hierbei vor allem jene Informationen, deren Weglassen die Entscheidung von Stakeholdern beeinflussen würden. Die Beurteilung eben dieser soll nicht nur aufgrund quantitativer bzw. monetärer Aspekte erfolgen.¹²⁰ Anders als in der finanziellen Berichterstattung gibt es in der Wesentlichkeitsanalyse der nichtfinanziellen Berichterstattung Unterschiede.

- Wirkungsrichtung: Erfolgt normalerweise eine Betrachtung jener Faktoren, denen ein Unternehmen ausgesetzt ist, verlangt das NaDiVeG nun eine von Auswirkungen die das Unternehmen verursacht
- Adressatenkreis: Es wird davon ausgegangen, dass der Adressatenkreis von nichtfinanziellen Berichten bzw. Nachhaltigkeitsberichten größer aufgestellt ist, als jener von reinen Finanzberichten.
- Qualitative Informationen: Qualitativen Informationen wie Geschäftsmodell und Strategie kommt eine bedeutendere Rolle zu als rein monetären Maßstäben.

Die Selektion der veröffentlichten Informationen erfolgt aufgrund der Ergebnisse der Wesentlichkeitsanalyse.¹²¹

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die Wesentlichkeitsanalyse mindestens Aussagen über:

- Art und Weise der Stakeholdereinbindung und den letztmaligen Zeitpunkt der Aktualisierung
- Angabe des Rahmenwerks oder sonstiger Grundlagen zur Bestimmung des "Grunduniversums" zur Herstellung des Nachhaltigkeitsbezugs
- Handlungsfelder mit Priorität einschließlich deren Auswirkungen

treffen sollte.¹²²

Baumüller vertritt in seinem Kommentar zu § 243b UGB die Ansicht, dass die von der EU Kommission aufgestellten Berichtsgrundsätze in den Leitlinien (welche an anderer Stelle in dieser Arbeit bereits behandelt) wurden als "implizite Grundsätze ordnungsgemäßer Berichterstattung" zu betrachten sind.¹²³

¹²⁰ Vgl. Entwurf Überarbeitung AFRAC 9 (September 2017) Rz. 153-157

¹²¹ Vgl. *Habler-Arkhurst / Millan* (2018), S. 23

¹²² Vgl. *Frey* (2018), S. 29

¹²³ Vgl. *Baumüller* (2018) in *Bertl / Mandl* zu § 243b UGB, Rz. 21

4.4 Bestandteile

Die nichtfinanzielle Erklärung muss mindestens die nachfolgenden Bestandteile enthalten:¹²⁴

1. Beschreibung des Geschäftsmodells der Gesellschaft
2. Beschreibung der Konzepte in Bezug auf die relevanten Belange (mindestens Sozial-, Umwelt- und Arbeitnehmerbelange)
3. Ergebnisse dieser Konzepte
4. angewandte Due-Dilligence-Prozesse
5. wesentliche Risiken und deren Handhabung
6. wichtigste nichtfinanzielle Leistungsindikatoren

Es wird, wie in der Richtlinie vorgeschlagen, ein Comply-or-explain Ansatz verfolgt.¹²⁵

4.4.1 Beschreibung des Geschäftsmodells der Gesellschaft

Eine Erläuterung des Geschäftsmodells und der Strategie gibt einen Überblick und berücksichtigt die Ergebnisse der Wesentlichkeitsanalyse.¹²⁶

Eine genaue Definition eines Geschäftsmodells lässt sich nicht aus dem Gesetzestext oder ergänzenden Materialien ableiten. Weithingehend verbreitet ist jedoch die Ansicht, dass es sich um die Darstellung der grundlegenden Merkmale und der Geschäftstätigkeit des Unternehmens handelt.¹²⁷ Baumüller verweist in seinem Kommentar weiters auf die Leitlinien der EU-Kommission, wonach ein Geschäftsmodell als "was ein Unternehmen tut, wie es dabei vorgeht und welchen Zweck es verfolgt" definiert ist. Die Leitlinien geben außerdem dahingehend Empfehlungen, auch Angaben zu Geschäftsumfeld, Organisation und Struktur, Märkten, auf denen das Unternehmen tätig ist, zu Zielen und Strategien sowie die wichtigsten Trends in ihre Erklärung zu inkludieren.¹²⁸

¹²⁴ Vgl. § 243b UGB und Schuschnig (2017), S. 705

¹²⁵ Vgl. § 243b Abs 3 UGB: "Verfolgt die Gesellschaft in Bezug auf einen oder mehrere der in Abs. 2 genannten Belange kein Konzept, hat die nichtfinanzielle Erklärung eine klare Begründung hierfür zu enthalten"

¹²⁶ Vgl. Entwurf Überarbeitung AFRAC 9 (September 2017), Rz. 160

¹²⁷ Vgl. Baumüller (2018), Rz. 35

¹²⁸ Vgl. 2017/C 215/01, S. 10 und Baumüller (2018) in Bertl / Mandl zu §243 b UGB, Rz. 36

4.4.2 Beschreibung der Konzepte in Bezug auf die relevanten Belange (mindestens Sozial-, Arbeitnehmer und Umweltbelange)

Ziel dieses Berichtspunktes ist es, dass Konzepte, in wie weit Ziele und Maßnahmen für die jeweiligen Punkte vorliegen, veröffentlicht werden.¹²⁹ Auf die individuelle Situation des Unternehmens ist Rücksicht zu nehmen (Branche, Größe...). Besondere Bedeutung kommt hierbei dem "Managementapproach" zu.¹³⁰ Deutlich wird dies insbesondere in den Leitlinien, die vorschlagen, dass das Unternehmen *"seine Zuständigkeiten und Beschlüsse der Unternehmensleitung sowie der Leitungs- und Kontrollorgane offenlegen und die Zusammenhänge zwischen der Verwendung von Ressourcen einerseits und den Unternehmenszielen, dem Risikomanagement und den angestrebte Ergebnisse andererseits erläutern"* kann.¹³¹ Konkret bedeutet dies, dass es sich um den klassischen Kreislauf der Unternehmensführung handelt, betrachtet aus der Perspektive der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit. Es bietet sich eine Orientierung an den GRI-Standards an, die vergleichbare Angaben als "management approach disclosures" beinhalten.¹³² Erfolgen zu spezifischen Themen keine Angaben, sollte eine Begründung erfolgen (Comply-or-explain Ansatz).¹³³

4.4.3 Ergebnisse dieser Konzepte

Dieser Punkt ist als besonders wichtige Berichtspflicht zu qualifizieren. Die Darstellung der Ergebnisse schaffen eine Verbindung zu den in § 243b Abs 2 UGB erwähnten Auswirkungen.¹³⁴ Die Angaben sollen Investoren und Stakeholdern helfen, die Geschäftsergebnisse des Unternehmens zu verstehen und überwachen. Die Angaben können außerdem zur Analyse von etwaigen Stärken und Schwächen herangezogen werden. Per se ist nicht unbedingt über die konkreten Ergebnisse der Konzepte zu berichten. Vielmehr geht es um die Ergebnisse der Geschäftstätigkeit. Diese allerdings sind stark von den Konzepten abhängig. Die Ergebnisse sollen in Form von Kennzahlen präsentiert werden. Die Auswahl richtet sich nach der Nützlichkeit für

¹²⁹ Vgl. Frey (2018), S. 30

¹³⁰ Vgl. Baumüller (2018), Rz. 39

¹³¹ Vgl. 2017/C 215/01, S. 10

¹³² Vgl. Baumüller (2018), Rz. 39

¹³³ Vgl. § 243 b Abs 3 letzter Satz und Frey (2018), S. 30

¹³⁴ Vgl. Baumüller (2018), Rz. 42

Zwecke des Betriebsvergleichs. Dies wiederum erlaubt Stakeholdern eine Vergleichbarkeit zwischen mehreren Unternehmen einer Branche (Benchmark).¹³⁵ Als sinnvoll zu betrachten ist weiteres die Verknüpfung von finanziellen und nichtfinanziellen Ergebnissen.¹³⁶ Diese Vorgehensweise ist nicht verpflichtend, aber durchaus sinnvoll da hervorgehoben wird, dass auch finanzielle Auswirkungen im Rahmen der nichtfinanziellen Erklärung zu berücksichtigen sind und sei es nur in Form von Verweisen auf die Berichterstattung im Jahresabschluss. Außerdem wird unterstrichen, dass eine Integration in der Darstellung von finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsaspekten zulässig ist. Dies stellte eine indirekte Verbindung zur Idee des Integrated Reporting dar.¹³⁷

4.4.4 angewandte Due-Dilligence Prozesse

Due-Dilligence-Prozesse bilden die Schnittstelle zwischen den Unternehmenskonzepten, dem Risikomanagement und den Unternehmensergebnissen. Die Prozesse werden in erster Linie für die Erreichung von Unternehmenszielen genutzt. Zusätzlich helfen sie dabei negative Auswirkungen zu erkennen, zu verhindern und abzumildern.¹³⁸ Due-Dilligence-Prozesse sind nicht nur eng mit den verfolgten Konzepten verknüpft, sondern haben auch eine enge Verbindung zu den wesentlichen Risiken, über die nach § 243 Abs 3 Z 5 UGB berichtet werden muss.¹³⁹

Die Due-Dilligence-Prozesse sollen auch die Zulieferer und Subunternehmer berichtspflichtiger Unternehmen umfassen. Im Bericht sollen hierbei folgende Themenbereiche abgedeckt werden: Wie sehen die Prozesse im Einzelnen aus und mit welchem konkreten Ziel wurden sie konzipiert? Wie werden Ziele laufend festgelegt und überprüft? Gab es Änderungen in den Prozessen im Vergleich zu Vorperioden?¹⁴⁰

Kritisch zu betrachten ist die Tatsache, dass durch diese indirekte Berichtspflicht auch KMU umfasst werden und die Tatsache offenbleibt, in wie weit sich in puncto Aufwand bzw. Kosten und Nutzen solcher Berichte gegenüberstehen.¹⁴¹ An anderer Stelle in dieser Arbeit wurde auf diesen Kritikpunkt bereits eingegangen.

¹³⁵ Vgl. *Baumüller* (2018), Rz. 43

¹³⁶ Vgl. 2017/C 215/01, S. 12

¹³⁷ Vgl. *Baumüller* (2018), Rz. 44

¹³⁸ Vgl. 2017/C 215/01, S. 11

¹³⁹ Vgl. *Frey* (2018), S. 30

¹⁴⁰ Vgl. *Baumüller* (2018), Rz. 45

¹⁴¹ Vgl. *Meeh-Bunse / Hermeling / Schomaker* (2016), S. 2773 und *Müller / Scheid* (2017-1), S. 2245

4.4.5 wesentliche Risiken

Allen Informationen ist gemein, dass sie sehr wahrscheinlich zur Verwirklichung wesentlicher Risiken mit schwerwiegenden Auswirkungen führen können oder zum Eintritt solcher Risiken geführt haben. Hierbei können die Risiken entweder aus der Tätigkeit des Unternehmens entstehen oder aus etwaigen Geschäftsbeziehungen, Erzeugnissen oder Dienstleistungen resultieren.¹⁴²

Zentraler neuer Bestandteil der Analyse ist die Wirkungsrichtung. Werden normalerweise in der finanziellen Berichterstattung Einflussfaktoren auf das Unternehmen untersucht, erfolgt nun eine Betrachtung der vom Unternehmen verursachten Faktoren.¹⁴³

Die zwei zentralen Eigenschaften der Risiken sind, dass sie **wesentlich (a)** und **wahrscheinlich (b)** sind.

Die Zielsetzung von § 243 b Abs 2 lässt Rückschlüsse darauf zu, wann ein Risiko wesentlich ist. In Verbindung mit den Erwägungsgründen der Richtlinie kommt Baumüller zu dem Schluss, dass hiermit Ereignisse gemeint sind, die schwerwiegende negative Auswirkungen nach sich ziehen. Zu beurteilen ist hier besonders das Ausmaß bzw. die Intensität. Diese werden vom Unternehmen im Einzelfall beurteilt werden müssen, wobei auch moralische und ethnische Gesichtspunkte, die die Stakeholder vertreten, wohl in der Beurteilung ihre Berücksichtigung finden werden. Für die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit legt Baumüller eine Mindesteintrittswahrscheinlichkeit von knapp über 50% nahe.¹⁴⁴

Unklar ist, warum sich die Berichtspflichten lediglich auf negative Auswirkungen konzentrieren.¹⁴⁵

4.4.6 Leistungsindikatoren

Wurde mittels der Wesentlichkeitsanalyse eine Auswahl an berichtswürdigen Themen getroffen, sollen diese mit relativen Leistungsindikatoren verstärkt hervorgehoben werden.¹⁴⁶ Der Begriff der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren fand erstmals mit der Modernisierungsrichtlinie 2003/51/EG Eingang in die UGB Rechnungslegung. Hierbei

¹⁴² Vgl. ErIRV zum NaDiVeG, S. 3

¹⁴³ Vgl. Frey (2018), S. 31 und Habler-Arkhurst / Millan (2018), S. 23

¹⁴⁴ Vgl. Baumüller (2018), Rz. 47

¹⁴⁵ Vgl. Frey / Rogl (2017), S. 100

¹⁴⁶ eben da

ist bemerkenswert, dass der Begriff an sich ein unbestimmter Rechtsbegriff ist.¹⁴⁷ In der AFRAC Stellungnahme zum Lagebericht werden die beiden Begriffe “nichtfinanziell” und “Leistungsindikator” wie folgt genauer definiert:

Unter dem Begriff “nichtfinanziell” werden jene Kennzahlen verstanden, die nicht allein aus dem Jahresabschluss bzw. den dort ausgewiesenen Beträgen abgeleitet und nicht in Geldwerten ausgedrückt werden können.¹⁴⁸

Der Begriff Leistungsindikator wird mit dem englischen Pendant “key performance indicator” in Verbindung gebracht. Darunter sind die wesentlichen Erfolgsmaßstäbe des Unternehmens zu verstehen.¹⁴⁹

In der Überarbeitung der AFRAC-Stellungnahme 9, die nun die Besonderheiten des NaDiVeG berücksichtigt, erfolgt eine weitere Definition: “Darunter werden alle Belange, Umstände und Faktoren verstanden, die über die finanziellen Leistungsindikatoren hinaus für das Verständnis von Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis oder Lage von Bedeutung sind und/oder die voraussichtliche Entwicklung wesentlich beeinflussen können.”¹⁵⁰

Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren sollen die Leistungen des Unternehmens im Nachhaltigkeitskontext darstellen, ebenso wie finanzielle Leistungsindikatoren es mit wirtschaftlichen Belangen tun.¹⁵¹ Bei der Auswahl der konkreten Indikatoren spielt der individuelle Kontext, in dem das Unternehmen tätig ist, eine entscheidende Rolle. Die Indikatoren können je nach Branche und Tätigkeit variieren.¹⁵²

4.5 Rahmenwerke

§ 243b Abs 5 UGB lässt es zu, dass sich berichtspflichtige Unternehmen auf Rahmenwerke bei der Erstellung ihres Berichts stützen. Wird ein Rahmenwerk genutzt, hat das Unternehmen anzugeben welches. Außerdem müssen die Rahmenwerke die Anforderungen nach Abs 2 und 3 erfüllen.¹⁵³

¹⁴⁷ Vgl. *Baumüller* (2017b), S. 748

¹⁴⁸ Vgl. AFRAC-Stellungnahme 9, Rz. 38

¹⁴⁹ Vgl. AFRAC Stellungnahme 9 (2016), Rz. 36

¹⁵⁰ Vgl. AFRAC Entwurf für die Überarbeitung der AFRAC-Stellungnahme 9 Lageberichterstattung (UGB) (2017), Rz. 45

¹⁵¹ Vgl. *Baumüller* (2017b), S. 749

¹⁵² Vgl. AFRAC Entwurf für die Überarbeitung der AFRAC-Stellungnahme 9 Lageberichterstattung (UGB) (2017), Rz. 39

¹⁵³ Vgl. § 243b Abs 5 UGB

Eine genaue Definition was unter einem solchen Rahmenwerk zu verstehen ist, ist weder in den europarechtlichen Grundlagen noch in § 243b UGB definiert. Allerdings sind in der CSR-Richtlinie, den Erläuterungen zum NaDiVeG und den Leitlinien der EU Kommission einige Werke aufgezählt. Die Literatur ist sich einig darüber, dass diese Liste keinesfalls als abschließende Aufzählung zu verstehen ist, sondern nur beispielhaft zur Schau stellt, welche Möglichkeiten sich für den Anwender bei der Auswahl ergeben.¹⁵⁴ Wie bereits an anderer Stelle in dieser Arbeit erwähnt, ist die Tatsache, dass die angewandten Rahmenwerke, "weithin anerkannt und in einem ordnungsgemäßen Verfahren" sein sollen. Anders als für die IFRS, für die es auf EU Ebene ein eigenes Endorsement Verfahren gibt, existiert kein ähnlicher Prozess für die Legitimierung von Rahmenwerken für die Nachhaltigkeitsberichterstattung.¹⁵⁵ Eine genaue Auflistung findet sich in der Tabelle auf S. 41 in dieser Arbeit.

Eine zentrale Anforderung an die Rahmenwerke ist, dass diese die geforderte Qualität für die Berichterstellung sicherstellen.¹⁵⁶

4.6 Nichtfinanzieller Bericht oder nichtfinanzielle Erklärung

§ 243b Abs 6 Satz 1 UGB erlaubt Unternehmen zwischen einer nichtfinanziellen Erklärung und einem gesonderten Bericht, dem nichtfinanziellen Bericht, zu wählen. Darunter werden separate, freiwillig veröffentlichte Nachhaltigkeitsberichte verstanden, die allerdings „mindestens die Anforderungen nach Abs. 2 bis 5“ erfüllen müssen.¹⁵⁷ Dieser Bericht ist formal nicht Teil des Lageberichts. Um weitergehende Übereinstimmung der beiden Optionen zu erreichen, unterliegt er jedoch ähnlichen Bestimmungen. An die Ausübung des Wahlrechts sind keine Anforderungen und Begründungspflichten gebunden. Außerdem existieren keine Vorgaben zur formalen Gestaltung. Die bereits auf freiwilliger Basis von vielen Unternehmen veröffentlichten Berichte dürften als Vorbild gedient haben.¹⁵⁸

Von Bedeutung dürfte die Ausübung des Wahlrechts vor allem für die Stetigkeit sein. Entscheidet sich ein Unternehmen für eine bestimmte Berichtsform, sollte sie diese

¹⁵⁴Vgl. *Baumüller* (2018), Rz. 74 f.

¹⁵⁵Vgl. *Baumüller / Sopp* (2017), S. 382

¹⁵⁶Vgl. *Frey* (2018), S. 31

¹⁵⁷Vgl. § 243b Abs 6 UGB sowie *Baumüller / Schaffhauser-Linzatti* (2017), S. 102

¹⁵⁸Vgl. *Baumüller* (2018), Rz. 82

unter dem Gebot der Stetigkeit und zur besseren Vergleichbarkeit für die folgenden Jahre beibehalten.¹⁵⁹

Unterschiede ergeben sich allerdings in den Rechtsfolgen. Während die nichtfinanzielle Erklärung als Teil des Lageberichts zu betrachten ist und somit viele weitere Rechtsnormen greifen, gilt dies für den nichtfinanziellen Bericht nicht. Dies ist insbesondere für jene Unternehmen interessant, welche unter das Enforcement fallen. Sie bilden die größte Gruppe des Anwenderkreises des NaDiVeG. Während ein nichtfinanzieller Bericht nicht unter das sogenannte Enforcement fällt, tut eine nichtfinanzielle Erklärung dies sehr wohl und ist unter anderem durch die FMA und die österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung geprüft werden. Die gesonderte Publikation eines nichtfinanziellen Berichts räumt dem berichtenden Unternehmen größeren Gestaltungsspielraum bei der inhaltlichen Gestaltung des Berichts ein. Die Vorgaben für die nichtfinanzielle Erklärung sind enger, da sie als Teil des Lageberichts betrachtet werden muss. Die ausführlichere Aufbereitung der nichtfinanziellen Informationen könnte allerdings mit höheren Kosten verbunden sein.¹⁶⁰

Außerdem gibt es gesonderte Fristen für die Offenlegung, welche nachfolgend behandelt werden.

4.7 Prüfung und Offenlegung

Mit dem NaDiVeG rückt die Verantwortung für die inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung bzw. des nichtfinanziellen Berichts in den Bereich des Aufsichtsrates.¹⁶¹ Dies wird durch § 243b Abs 6 UGB direkt für den nichtfinanziellen Bericht, für die nichtfinanzielle Erklärung als Teil des Lageberichts aus den allgemeinen gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen, darunter § 96 AktG, abgeleitet.¹⁶²

Es obliegt eine zweifache Prüfungspflicht: einerseits der Ordnungsmäßigkeit sowie der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit. Unter ersterem versteht man die Übereinstimmung der Erklärung/des Berichts mit den gesetzlichen Vorgaben, zweiteres soll überprüfen, ob sich die für die Rechnungslegungszwecke getroffenen Ermessensentscheidungen an den Zielen der Gesellschaft orientieren.¹⁶³ Dies ist explizit für den

¹⁵⁹ Vgl. *Baumüller / Schaffhauser-Linzatti* (2017), S. 103 und *Lindbauer* (2018), S. 16

¹⁶⁰ Vgl. *Baumüller / Schaffhauser-Linzatti* (2017), S. 103-105

¹⁶¹ Vgl. *Baumüller / Frey* (2017), S. 10

¹⁶² Vgl. *Baumüller* (2017c), S. 193

¹⁶³ Vgl. *Baumüller / Frey* (2017), S. 11

nichtfinanziellen Bericht in § 243b Abs 6 UGB angeführt. Da die nicht finanzielle Erklärung Teil des Lageberichts ist, ist eine inhaltliche Prüfung durch den Aufsichtsrat bereits aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Regelungen verpflichtend (bspw. 96 AktG).¹⁶⁴

Der Abschlussprüfer hat keine inhaltliche Prüfung des Berichts vorzunehmen. Es muss lediglich geprüft werden, ob ein erforderlicher Bericht aufgestellt wurde.¹⁶⁵ Diese Praxis einer bloßen Existenzprüfung findet seit mehreren Jahren bereits Anwendung in der Prüfung des Corporate-Governance-Berichts.¹⁶⁶

Diese Regelung einer bloßen Existenzprüfung erscheint insbesondere dann inkonsistent, wenn man bedenkt, dass die nichtfinanzielle Erklärung ein Teil des Lageberichts ist und dieser grundsätzlich inhaltlich zu prüfen wäre. Allerdings ist dies durch § 269 Abs 3 Satz 2 UGB ausgenommen.¹⁶⁷

Das Resultat sind unterschiedlich stark geprüfte Teile in ein und demselben Bericht, was bereits aufgrund der nationalen Prüfungsstandards nicht Ziel sein kann.¹⁶⁸ Obwohl die Pflicht zur Hinzuziehung eines Abschlussprüfers überlegt wurde, wurde diese Forderung letzten Endes nicht umgesetzt, wohl auch um möglichst nahe an der europarechtlichen Grundlage zu bleiben. Die Richtlinie 2014/95/EU sieht auch keine Prüfung durch einen Abschlussprüfer vor.¹⁶⁹

§ 243b Abs 6 UGB normiert die Offenlegung des nichtfinanziellen Berichts. Dieser „ist gemeinsam mit dem Lagebericht nach § 277 UGB offenzulegen“. Eine explizite Regelung für die nichtfinanzielle Erklärung war nicht notwendig, da sie als Bestandteil des Lageberichts unter dessen Offenlegungsfristen fällt.¹⁷⁰ Demnach hat eine Veröffentlichung spätestens 9 Monate nach dem Bilanzstichtag des Unternehmens zu erfolgen.¹⁷¹

Eine Besonderheit ergibt sich für Unternehmen die börsennotiert sind: diese können von der Verpflichtung nach § 82 Abs 4 BörseG umfasst sein. Das bedeutet, dass sie zur Veröffentlichung eines Jahresfinanzberichts innerhalb von 4 Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres verpflichtet sind. Für diese Unternehmen kann es von Vorteil

¹⁶⁴ Vgl. *Baumüller* (2017c), S. 193

¹⁶⁵ Vgl. *Thurnher / Meusburger-Hammerer* (2017), S. 168 und *Baumüller / Schaffhauser-Linzatti* (2017), S. 102

¹⁶⁶ Vgl. *Gedlicka* (2018), S. 19

¹⁶⁷ Vgl. *Schuschnig* (2017), S. 706

¹⁶⁸ Vgl. *Baumüller* (2017d), S. 255-256

¹⁶⁹ Vgl. *Baumüller* (2017c), S. 193

¹⁷⁰ Vgl. *Baumüller* (2018), Rz. 98 und § 243b Abs 6 UGB

¹⁷¹ Vgl. § 277 UGB und *Lindbauer* (2018), S. 16

sein, sich für die Erstellung eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts zu entscheiden, da dieser nicht als Bestandteil des Jahresfinanzberichts zu qualifizieren ist. Somit kann die Frist auf insgesamt 9 Monate verlängert werden.¹⁷² Das Registergericht muss überprüfen ob der Bericht beim Firmenbuch eingereicht wurde.¹⁷³

4.8 Sanktionen

Für die neu eingeführten Offenlegungsbestimmungen nach § 277 UGB und § 280 UGB kommen die in § 283 UGB geregelten Zwangsstrafen zur Anwendung, welche die nicht fristgerechte Offenlegung betreffen. Diese betreffen die gesetzlichen Vertreter, also Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder. Maßgeblich wird das erhöhte Strafmaß nach § 283 Abs 5 UGB sein.¹⁷⁴ Für große Kapitalgesellschaften kann das Strafmaß bis zum Sechsfachen der in § 283 Abs 1 UGB genannten Beträge erhöht werden.¹⁷⁵

Von weitaus größerer Bedeutung allerdings sind die auf die nichtfinanzielle Erklärung bzw. auf den nichtfinanziellen Bericht anwendbaren Regelungen der §§ 161a ff. StGB des Bilanzstrafrechts. Nach § 163a Abs 1 StGB iVm § 2 Abs 1 VbVG sind neben Geschäftsführern und Vorstandsmitgliedern auch Organe des Aufsichts- oder Verwaltungsrates von Freiheitsstrafen von bis zu zwei Jahren bedroht,¹⁷⁶ wenn *„sie eine die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage des Verbandes betreffende oder für die Beurteilung der künftigen Entwicklung der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage bedeutende wesentliche Information - in unvertretbarer Weise falsch oder unvollständig [darstellen], wenn dies geeignet ist, einen erheblichen Schaden für den Verband, dessen Gesellschafter, Mitglieder oder Gläubiger oder Anleger herbeizuführen“*.¹⁷⁷

Die CSR-Richtlinie bringt für die gesetzlichen Vertreter von Unternehmen außerdem eine Erweiterung der Sorgfaltspflichten mit sich. Werden diese verletzt, könnte es zur Haftung einzelner Organe kommen.¹⁷⁸

¹⁷² Vgl. Schuschnig (2017), S. 706 und Baumüller / Frey (2017), S. 12

¹⁷³ Vgl. Thurnher / Meusbürger-Hammerer (2017), S. 168

¹⁷⁴ Vgl. Baumüller / Frey (2017), S. 12

¹⁷⁵ Vgl. Thurnher / Meusbürger-Hammerer (2017), S. 168 und § 283 Abs 5 Satz 2 UGB

¹⁷⁶ Vgl. Baumüller / Frey (2017), S. 12

¹⁷⁷ Siehe § 163a Abs 1 StGB

¹⁷⁸ Vgl. Thurnher / Meusbürger-Hammerer (2017), S. 170

4.8.1 Diversitätskonzepte

Durch das NaDiVeG findet auch eine Erweiterung des Corporate Governance Berichts statt. Durch die Einführung des § 243c Abs 2 UGB müssen nun Aktiengesellschaften, die zur Erstellung eines CG Berichts verpflichtet sind und die auch ohne Anwendung des § 221 Abs 3 Satz 2 UGB als große Aktiengesellschaften klassifiziert sind, ihren Bericht um Diversitätskonzepte erweitern.¹⁷⁹ Das Unternehmen muss über seine verfolgten Konzepte und Ergebnisse berichten, die es im Bezug auf die Besetzung des Aufsichtsrates und des Vorstandes nach Aspekten wie Geschlecht, Alter, Bildungs- und Berufshintergrund verfolgt.¹⁸⁰

¹⁷⁹ Vgl. *Schuschnig* (2017a), S. 706-707

¹⁸⁰ Vgl. *Baumüller / Frey* (2017), S. 12-13

5 Rahmenwerke in der Richtlinie und den Leitlinien

Wie eine Gegenüberstellung der in der Richtlinie und den Leitlinien erwähnten Rahmenwerke zeigt, wurde mit den Leitlinien keineswegs Klarheit geschaffen, sondern wahrscheinlich noch zur Unsicherheit beigetragen: Enthielt die Richtlinie 7 Rahmenwerke, zählen die Leitlinien konkret 22 auf. Dies macht eine genaue Analyse der vorgeschlagenen Rahmenwerke auf ihre Vergleichbarkeit umso wichtiger.

Tabelle 1 Rahmenwerke in der Richtlinie und den Leitlinien

Rahmenwerk	in Richtlinie?	in Leitlinien?
CDP (ehemals Carbon Disclosure Projekt)		x
Climate Disclosure Standards Board		x
OECD-Leitsätze für die Erfüllung der Sorgfaltspflicht zur Förderung verantwortungsvoller Lieferketten		x
EMAS	x	x
Leistungsindikatoren für ESG-Kriterien		x
Global Reporting Initiative	x	x
Leitsätze der FAO und der OECD		x
Leitlinien für Strategic Report des britischen Financial Reporting Council		x
Berichterstattungsrahmen für die Leitprinzipien für Wirtschaft und Menschenrechte		x
ISO 26000	x	x
International Integrated Reporting Framework		x
Leitfaden der Sustainable Stock Exchanges Initiative der VN		x
Natural Capital Protocol		x
Product and Organization Environmental Footprint Guide		x
Sustainability Accounting Standards Board		x
Nachhaltigkeitskodex des deutschen Rats für nachhaltige Entwicklung		x
Trilaterale Grundsatzerklärung der Internationalen Arbeitsorganisation zu multinationalen Unternehmen	x	x
Global Compact der VN	x	x
Transformation unserer Welt: die Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung		x
"Protect, Respect and Remedy" (VN)	x	x
Leitsätze der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung für multinationale Unternehmen	x	x
Summe	7	22

Vgl. RL 2014/95/EU, RZ 9 und 2017/C 215/01, S. 3-4

5.1 Die Rahmenwerke im Detail

5.1.1 CDP (Carbon Disclosure Project)

Das Carbon Disclosure Project wurde im Jahr 2000 in Großbritannien gegründet als sich 35 institutionelle Investoren an Firmen wandten um Informationen über die Effekte der Unternehmen auf die Umwelt zu erhalten. Zum damaligen Zeitpunkt waren diese Informationen kaum vorhanden. Die zwei Hauptziele des CDP sind es die Besorgnisse potentieller Investoren in Bezug auf die Umwelt an Manager heranzutragen und auf der anderen Seite die Investoren über potentielle Risiken, die das jeweilige Unternehmen für die Umwelt darstellt, zu informieren.¹⁸¹ Das CDP ist ein Berichtssystem das die Bereiche Wasser, Emissionen und Wälder umfasst. Das Berichtswesen funktioniert auf Basis einer Mitgliedschaft des berichtenden Unternehmens. CDP bietet sowohl Unternehmen als auch Städten, Regierungen oder Lieferketten die Möglichkeit sich zu beteiligen, wobei der Fokus vor allem auf der Emission von Treibhausgasen liegt

Es wurden Fragebögen erstellt, welche Unternehmen freiwillig ausfüllen können und deren Daten öffentlich über die Webseite von CDP zugänglich sind.¹⁸² 85 % der 500 größten Konzerne weltweit beteiligen sich. Jährlich wird ein Ranking veröffentlicht, der sogenannte „Carbon Disclosure Leadership Index“. Das Rating ist unterteilt in einen „Disclosure score“ und ein „Performance band“. Ersteres betrachtet die Maßnahmen, die ein Unternehmen setzt, letzteres bewertet etwaige Fortschritte in diesem Bereich.¹⁸³

Die öffentlich zugängliche Datenbank ist die größte ihrer Art und macht die NGO zu einem Ansprechpartner für Politiker und Wissenschaftler, die die Daten nutzen.¹⁸⁴ Im Jahr 2015 nahmen weltweit mehr als 5.600 Firmen an der jährlichen Befragung Teil und machten ihre Daten öffentlich zugänglich. Diese Zahl ist doppelt so hoch wie die Anzahl der nach den GRI erstellten Nachhaltigkeitsberichte, die registriert wurden.¹⁸⁵

¹⁸¹ Vgl. *Depoers et. al.* (2016), S. 448

¹⁸² Vgl. <https://www.cdp.net/en/data>

¹⁸³ Vgl. *Whitfield / McNett* (2014), S. 37-39

¹⁸⁴ Vgl. *Andrew / Cortese* (2011), S. 7

¹⁸⁵ Vgl. *Ott et. al.* (2017), S. 16

5.1.2 Climate Disclosure Standards Board

Das Climate Disclosure Standards Board ist ein internationales Konsortium aus NGOs, deren Ziel es ist, bestehende, sich bereits etablierte Prinzipien im Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung zusammenzuführen und weiter zu entwickeln. CDSB stellt hierfür ein eigenes Rahmenwerk, den Climate Change Reporting Framework (CCRF), zur Verfügung.¹⁸⁶

Gegründet wurde es im Jahr 2007 von Accounting Firmen und Unternehmen, die Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung schaffen wollten. Unter ihnen befanden sich unter anderem das Carbon Disclosure Project, das Greenhouse Gas Protocol und die California Climate Registry.¹⁸⁷

Das erste Framework erschien im Jahr 2010 und konzentrierte sich auf Risiken und Möglichkeiten des Klimawandels und legten den Fokus auf die Unternehmensstrategie und Finanzleistung unter dem Gesichtspunkt des Klimawandels. Unternehmen sollten potentielle Risiken aufgezeigt werden und gleichzeitig in der Lage sein Gegenstrategien zu entwickeln.¹⁸⁸ Eine erste Erweiterung erfolgte im Jahr 2015 um natural capital und Umweltinformationen. Diesem Schritt voran gegangen war die Einführung gewisser Mindestangaben zu diesen Themen in einzelnen Ländern. Im Jahr 2017 gründete das G20 Financial Stability Board eine Task Force zu Berichterstattung die sich mit dem Klima beschäftigt. Es wurden Empfehlungen für klare, vergleichbare und konsistente Informationen für Klima bezogene Reports herausgegeben. 2018 erschien der überarbeitete CCRF, der viele der Vorschläge der Task Force umgesetzt hat. Außerdem wurden Vorschläge des IASB und weiterer Direktiven, darunter der CSR-Richtlinie, übernommen.¹⁸⁹

5.1.3 OECD-Leitsätze

Die OECD Leitsätze für multinationale Unternehmen wurden unter Zusammenarbeit verschiedener Regierungen entwickelt, um Empfehlungen für das Verhalten multinationaler Unternehmen, die in teilnehmenden Staaten ansässig sind, abzugeben. Es

¹⁸⁶ Vgl. CDSB (2012), S. 1

¹⁸⁷ Vgl. *Thistlethwaite* (2015), S. 971

¹⁸⁸ Vgl. <https://www.cdsb.net/what-we-do/reporting-frameworks/climate-change> abgerufen am 04.11.2018

¹⁸⁹ Vgl. CDSB (2018), S. 1-7

haben sich 42 OECD und Nicht-OECD Staaten zur Einhaltung der Standards verpflichtet. Erstmals in den 1970ern entwickelt, wurden sie in den Jahren 2000 und 2011 überarbeitet.¹⁹⁰

Die OECD Leitsätze decken thematisch neun Bereiche ab. Sie umfassen Unternehmensberichterstattung, Arbeitnehmerrechte, Umweltschutz, Korruptionsbekämpfung, Verbraucherschutz, Technologietransfer, Wettbewerb und Steuerehrlichkeit. 2011 wurden die Menschenrechte als eigenes Kapitel in die Leitsätze aufgenommen.¹⁹¹ Außerdem wurden verschiedene Leitfäden für die Sorgfaltspflicht von Unternehmen (Due-Dilligence) in verschiedenen Branchen herausgebracht. 2018 wurde ein Leitfaden für alle Sektoren herausgebracht, der die Sorgfaltspflicht entlang der Lieferkette beleuchtet.¹⁹² Die Leitsätze werden durch andere Instrumente, teilweise in völkerrechtlicher Form, erweitert.¹⁹³

Um die wirksame Anwendung der OECD-Leitsätze voran zu bringen, haben sich die teilnehmenden Staaten verpflichtet nationale Kontaktstellen einzurichten. Deren Aufgabe ist es, Anfragen zu beantworten und in Streitfällen zur Schlichtung beizutragen.¹⁹⁴ In Österreich wird diese Aufgabe vom nationalen Kontaktpunkt übernommen (NKP). Die OECD-Leitsätze verfügen somit als einziges staatliches gestütztes internationales Instrument für verantwortungsvolles unternehmerisches Handeln über einen integrierten Beschwerdemechanismus. Neben der Durchführung von Vermittlungsverfahren soll auch die Bekanntheit der OECD-Leitsätze erhöht werden.¹⁹⁵

Außerdem existiert das CIME, der Ausschuss für internationale Investitionen und multinationale Unternehmen, welchem die genaue Auslegung der Leitlinien obliegt. Dies erreicht er durch regelmäßigen Meinungsaustausch zwischen den Mitgliedsstaaten.¹⁹⁶ Im literarischen Diskurs besteht kein Konsens über die rechtliche Natur der Leitsätze. Die unterzeichneten Staaten haben sich verpflichtet ihre Einhaltung zu gewährleisten. Die Literatur ist nicht eindeutig, um welche Art von Vertrag es sich handelt. Es findet

¹⁹⁰ Vgl. OECD (2011), S. 3

¹⁹¹ Vgl. Weidmann (2013), S. 30 f

¹⁹² Vgl. Bundesministerium für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort: Weiterentwicklung der OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen

¹⁹³ Vgl. Hauschka / Moosmayer / Lösler (2016), Rn. 24-25

¹⁹⁴ Vgl. OECD (2011), S. 78

¹⁹⁵ Vgl. Österreichischer Nationaler Kontaktpunkt

¹⁹⁶ Vgl. Thielemann / Ulrich (2009), S. 196

sich die Meinung, dass es sich um einen völkerrechtlichen Vertrag handelt.¹⁹⁷ An anderer Stelle wird behauptet, dass dies nicht der Fall ist und die OECD-Leitsätze lediglich als politische Absichtsbekundung zu sehen sind, da der Rechtsbindungswille fehle, was unter anderem auf die in der Erklärung enthaltenen vagen Formulierungen zurück zu führen ist.¹⁹⁸ Außerdem ist es nicht möglich, Unternehmen gerichtlich zu ihrer Einhaltung zu zwingen. Vermeintliche Verstöße allerdings können zu einem Verfahren vor den NKS führen.¹⁹⁹ Die Beachtung der Leitsätze durch Unternehmen beruht daher grundsätzlich auf Freiwilligkeit.²⁰⁰

5.1.4 EMAS

"EMAS" bedeutet "Eco-Management and Audit Scheme". Mittels Verordnung trat das Umweltmanagementsystem, welchem sich Unternehmen und Organisationen freiwillig unterwerfen können, im Jahr 1995 in Kraft. Seit 2010 ist die überarbeitete Version der Richtlinie, EMAS III, gültig. EMAS selbst gibt an, das weltweit anspruchsvollste System für nachhaltiges Umweltmanagement zu sein.²⁰¹

EMAS wurde mit dem Ziel gegründet, ein System für Umweltmanagement und Umweltbetriebsprüfung zu schaffen, an dem sich Organisationen innerhalb und außerhalb der europäischen Gemeinschaft freiwillig beteiligen können. Es soll dabei helfen, Unternehmen bei kontinuierlichen Verbesserungen ihrer Umweltleistung zu fördern, indem Umweltmanagementsysteme etabliert werden und diese anschließend einer regelmäßigen objektiven Bewertung unterzogen werden.²⁰²

Die teilnehmenden Organisationen erstellen eine Umwelterklärung die über die Einhaltung der Umweltvorschriften informiert und die wichtigsten Daten zu umweltrelevanten Themen enthält, unter anderem Energie- und Ressourcenverbrauch.²⁰³

Mit EMAS II wurden Kernindikatoren in Form standardisierter Kennzahlen eingeführt. Damit sollten die Umwelterklärungen einheitlicher und übersichtlicher gestaltet werden. Des Weiteren ermöglichen sie verschiedene Tendenzen über einen längeren Zeitraum zu beobachten.²⁰⁴

¹⁹⁷Vgl. *Treutner* (2018), S. 146

¹⁹⁸ Vgl. *Hoffmann* (2012), S. 403

¹⁹⁹ Vgl. *Kasolowsky / Voland* (2014), S. 1289

²⁰⁰ Vgl. *Hoffmann* (2012), S. 403

²⁰¹Vgl. EMAS (2018); und <https://www.emas.de/ueber-emas/> abgerufen am 4.11.2018

²⁰²Vgl. Verordnung Nr 1221/2009, Art. 1

²⁰³Vgl. Verordnung Nr. 1221/2009 Rz. 17

²⁰⁴Vgl. EMAS (2010): S. 1

Die Anforderungen an die Kernindikatoren wurden in der Verordnung 1221/2009 zusammengefasst. Sie müssen die Umweltleistung der Organisation unverfälscht darstellen, verständlich und eindeutig sein, einen Vergleich von Jahr zu Jahr ermöglichen (Umweltleistung des Unternehmens), unter Umständen eine Benchmark ermöglichen und einen Vergleich mit Rechtsvorschriften durchführbar machen.²⁰⁵

Konkret sind die Indikatoren wie folgt festgelegt:

Schlüsselbereich	Input bzw. Auswirkungen
Energieeffizienz	Jährlicher Gesamtenergieverbrauch in MWh od. GJ Gesamtverbrauch an erneuerbaren Energien: Anteil der Energie aus erneuerbaren Energie-quellen am jährlichen Gesamtverbrauch (Strom und Wärme)
Materialeffizienz	Jährlicher Massenstrom der verschiedenen Einsatzmaterialien (ohne Energieträger und Wasser) in Tonnen
Wasser	Jährlicher Wasserverbrauch in m ³
Abfall	Jährliches Abfallaufkommen nach Abfallart in Tonnen Gesamtes jährliches Aufkommen an gefährlichen Abfällen in Kilogramm oder Tonnen
Biologische Vielfalt	Flächenverbrauch in m ² bebauter Fläche
Emissionen	Jährliche Gesamtemissionen von Treibhausgasen mindestens die Emissionen an CO ₂ , CH ₄ , N ₂ O, Hydrofluorkarbonat, Perfluorkarbonat und SF ₆ in TonnenCO ₂ -Äquivalent Jährliche Gesamtemissionen in die Luft mindestens die Emissionen an SO ₂ , NOX und PM, in Kilogramm oder Tonnen

Abbildung 1 Kernindikatoren, aus EMAS (2010)

Jeder Indikator besteht aus drei Elementen:

²⁰⁵Vgl. Verordnung Nr. 1221/2009, S. 37

Zahl A beziffert die jährlichen Inputs, Zahl B die jährlichen Outputs der Organisation und Zahl R setzt die beiden Zahlen in ein Verhältnis (A/B).²⁰⁶

Die Umwelterklärung muss von einem unabhängigen, staatlich zugelassenen Umweltgutachter überprüft werden und anschließend für die Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden (gedruckt oder elektronisch).²⁰⁷

5.1.5 ESG-Kriterien

ESG ist die Abkürzung für "Environmental, Social und Governance". Der ESG-Ansatz stellt Kriterien zu den oben genannten Bereichen auf, an denen sich Unternehmen messen lassen können.²⁰⁸ ESG-Kriterien spielen auch für nachhaltige Geldanlagen eine große Rolle und werden bei deren Bewertung herangezogen.²⁰⁹

Es gibt keinen einheitlichen Kriterienkatalog für die ESG-Kriterien. Einig ist sich die Literatur darüber, dass er die oben genannten drei Bereiche umfasst.

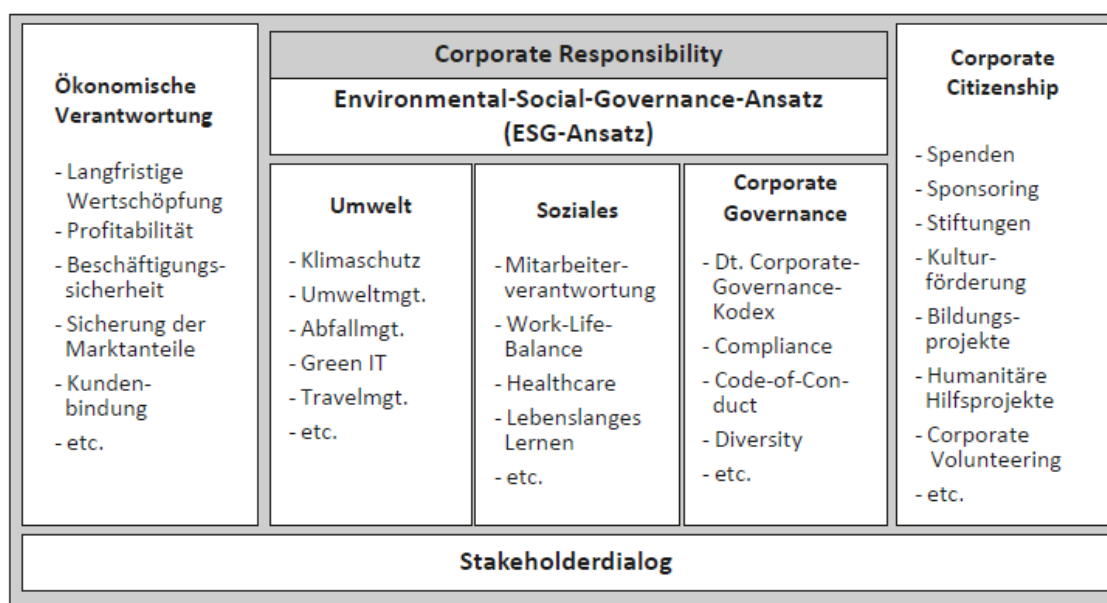


Abbildung 2 ESG Ansatz aus Mayer (2017) S. 28

Die Bewertung der Unternehmen erfolgt durch Nachhaltigkeitsagenturen auf europäischer oder internationaler Ebene. Diese Ratingagenturen bewerten vor allem börsen-

²⁰⁶Vgl. Verordnung Nr.1221/2009, S. 38

²⁰⁷Vgl. EMAS (2018): <https://www.emas.de/teilnahme/umwelterklaerungen/>

²⁰⁸Vgl. Mayer (2017), S. 28

²⁰⁹Vgl. Tober (2016), S. 66

orientierte Unternehmen nach eigenen Kriterienkatalogen oder im Auftrag von Investoren.²¹⁰ Probleme bereitet neben den unterschiedlichen Kriterien auch, dass die Methodik der Durchführung von Anbieter zu Anbieter variieren kann.²¹¹

5.1.6 GRI-Standards

Die Global Reporting Standards resultierten aus einer US-amerikanischen Investoreninitiative, CERES (Coalition of Environmentally Responsible Economies) und der Finanzinitiative des Umweltprogrammes der Vereinten Nationen und wurden erstmalig 1997 veröffentlicht. Die Global Reporting Initiative wird in Form einer Stiftung geführt und hat ihren Sitz in den Niederlanden.²¹²

Die GRI hat eigene Standards, Indikatoren und Leitfäden für Nachhaltigkeitsberichterstattung erstellt, welche seit 2000 freiwillig von Unternehmen und Organisationen angewandt werden können. In der Zwischenzeit wenden mehr als 3000 Unternehmen in über 90 Ländern die GRI für ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung an. Unter den 250 größten Konzernen weltweit sind es 93%. Im Jahr 2010 haben der UN Global Compact und die GRI ein Abkommen geschlossen um ihre Arbeit besser aufeinander abzustimmen. Demnach sollen sich die beiden Rahmenwerke gegenseitig berücksichtigen.²¹³ Im Oktober 2016 hat die GRI seine neuen Standards veröffentlicht, die ab dem 1.7.2018 in Kraft getreten sind. Die neuen Standards haben die bis dahin seit 2013 gültigen G4 abgelöst.²¹⁴

Ziel der GRI seit ihrer Gründung ist die Schaffung eines Rahmenkonzepts zur Nachhaltigkeitsberichterstattung. Dies soll zu einer allgemeinen Harmonisierung dieser beitragen. Um dieses Ziel zu erreichen arbeitet die GRI auch mit anderen Organisationen, darunter ISO 26000 und der OECD, zusammen. Durch die Einführung der GRI Standards wollte die Global Reporting Initiative die GRI nutzerfreundlicher gestalten und die Flexibilität der Anwendung erhöhen.²¹⁵

Die Grundlage der GRI bilden die drei allgemeinen Standards GRI 101, 102 und 103 die von jeder Organisation, die die GRI nutzt, anzuwenden sind. In den Grundlagen

²¹⁰Vgl. Kopp (2016), S. 2

²¹¹Vgl. Döpfner (2016), S. 57

²¹²Vgl. Mayer (2017), S. 111

²¹³Vgl. Treutner (2016), S. 151

²¹⁴Vgl. Boochs (2017), S. M1

²¹⁵Vgl. GRI (2016), Folie 8

werden die Berichtsgrundsätze, die Definitionen des Berichtsinhalts und die Berichtsqualität eingeführt. Anschließend geht es um allgemeine Angaben, welche im Bericht verwendet werden sollen, darunter unter anderem die Strategie der Unternehmen. GRI 103, der Management approach, enthält Angaben dazu wie eine Organisation für sie wesentliche Themen auswählt. Nach den grundlegenden Standards folgen themenbezogene Standards, welche die Bereiche Ökonomie, Ökologie und Gesellschaft abdecken. Je nach Tiefegrad der Information gibt es die Optionen "core" und "comprehensive", wobei erstere die Minimalangaben sind und letztere die umfangreichere Option darstellen.²¹⁶

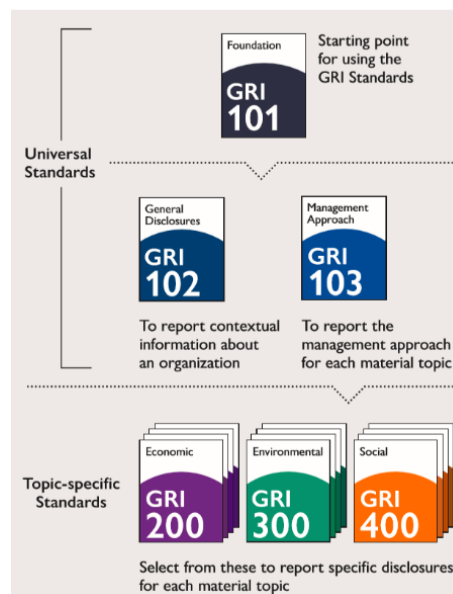


Abbildung 3 aus GRI (2016), Folie 11

Im Frühjahr 2017 veröffentlichte die GRI einen Leitfaden zur Erstellung eines nichtfinanziellen Berichts unter der Anwendung der GRI, der die Anforderungen der CSR-Richtlinie erfüllt. Es ist mit den GRI somit möglich einen vollständigen Bericht zu erstellen, welcher alle notwendigen Berichtsthemen abdeckt.²¹⁷

5.1.7 Leitsätze der OECD/FAO über verantwortungsvolle Lieferketten

Die FAO ist die Ernährungs- und Landwirtschaftsorganisation der Vereinten Nationen. Gemeinsam mit der OECD wurde in den Jahren 2013 bis 2015 der Leitfaden über verantwortungsvolle Lieferketten entwickelt, der sich vor allem an Unternehmen richtet, die im Agrarsektor tätig sind.²¹⁸

²¹⁶Vgl. Blab / Stojanovic-Blab (2017), S. 307-316

²¹⁷Vgl. GRI (2017)

²¹⁸ Vgl. OECD/FAO (2016), S 11

Der Leitfaden bezieht sich auf bestehende Standards, unter anderem die OECD Leitsätze für multinationale Unternehmen, die dreigliedrige Grundsatzerklärung der ILO und die Leitprinzipien für Wirtschaft und Menschenrechte der Vereinten Nationen. Die FAO möchte Unternehmen im landwirtschaftlichen Sektor dabei unterstützen die Standards entlang der Lieferkette einzuhalten.²¹⁹

Der Leitfaden stellt 10 Prinzipien auf, denen die Unternehmen folgen können. Anschließend gibt es einen fünfstufigen Prozess zur Prüfung der eigenen Lieferkette.²²⁰

5.1.8 Protect, Respect and Remedy der Vereinten Nationen und Leitprinzipien für Unternehmen und Menschenrechte der Vereinten Nationen

Das von den Vereinten Nationen entwickelte Rahmenwerk "Protect, Respect and Remedy" wurde mit dem Ziel veröffentlicht, ein Leitfaden für Unternehmen beim Umgang mit Menschenrechten zu sein.²²¹ Entstanden ist das Rahmenwerk aus einem von den Vereinten Nationen entwickelten Draft, das zunächst von der Kommission für Menschenrechte abgewiesen wurde. Im Jahr 2005, unter der Leitung von Professor John Ruggie, begann die Überarbeitung und die Suche nach universell anwendbaren Grundsätzen für das Verhalten von Staaten und Unternehmen was die Achtung der Menschenrechte betrifft und sich, ähnlich wie der Global Compact, aus bereits bestehenden universellen Rechtsnormen (Beispiel Menschenrechtserklärung) ableiten lassen. Die erste Fassung des Frameworks wurde 2008 präsentiert. Die bis dahin still existierende Kommission wurde durch den UN-Menschenrechtsrat abgelöst.²²² Das von Ruggie entwickelte Konzept wurde 2011 in die Leitprinzipien der VN für Unternehmen und Menschenrechte aufgenommen.²²³

Das Rahmenwerk ist auf drei Säulen aufgebaut: Die Pflicht des Staates, den Missbrauch von Menschenrechten durch dritte Parteien zu verhindern (darunter auch Un-

²¹⁹ Vgl. OECD / FAO (2016), S. 14-15

²²⁰ Vgl. OECD / FAO (2016), S. 26-30

²²¹ Vgl. *Murphy / Vives* (2013), S. 781

²²² Vgl. *Davitti* (2016), S. 58

²²³ Vgl. *Krajewski* (2018), S. 283

ternehmen), die Pflicht von Unternehmen, Menschenrechte zu respektieren und Menschen den Zugang zu Abhilfemaßnahmen gegen Menschenrechtsverletzungen zu ermöglichen.²²⁴

Durch die erste Säule soll an die Pflicht des Staates appelliert werden, Regelungen zum Schutz der Menschenrechte durchzusetzen und zu überprüfen. Die zweite Säule, die die Unternehmen betrifft, bedeutet für diese zunächst die Einhaltung der Menschenrechte offiziell zum Teil ihrer Geschäftspolitik zu machen und sich bei Geschäftspartnern dafür einzusetzen, dass diese es ihm nachtun. Waren sie an der Vergangenheit an Menschenrechtsverletzungen beteiligt, liege es in ihrer Pflicht, Abhilfemaßnahmen zu schaffen. Diese Maßnahmen, die dritte Säule, können auf verschiedene Arten erfolgen. Es werden gerichtliche und außergerichtliche Verfahren genannt. Es gibt keinen Durchsetzungsmechanismus für die Leitlinien.²²⁵

5.1.9 ISO 26000

Die "International Organisation for Standardisation" ist eine NGO mit 163 Mitgliedern weltweit. Jedes Land stellt ein Mitglied. Ein zentrales Sekretariat zur Koordination befindet sich in der Schweiz. Ziel von ISO ist es mit seinen Standards praxisnahe Lösungen und best practice Ansätze miteinander zu verbinden. Die Organisation hat mehr als 21.350 Standards veröffentlicht.²²⁶

Der erstmals 2010 veröffentlichte freiwillige Leitfaden soll helfen, eine gemeinsame Definition für soziale Verantwortung zu implementieren und Unternehmen dabei unterstützen allgemeine Prinzipien in der Praxis zu verankern.²²⁷ Im Jahr 2010 veröffentlichten Standard von ISO 26000 ist dezidiert angegeben, dass es anders als bei anderen ISO Standards nicht möglich ist sich nach ISO 26000 zu zertifizieren. Im Gegenteil, wäre es nämlich ganz klar eine Missinterpretation des Standards und würde seiner Intention widersprechen. Dennoch wird darauf hingewiesen, dass staatliche Einrichtungen oder Regierungen den Standard ebenso wie gewöhnliche Organisationen verwenden können.²²⁸

²²⁴Vgl. *Bijlmakers* (2013): S. 292

²²⁵Vgl. *Krajewski* (2018), S. 284

²²⁶Vgl. ISO (2016), S. 2

²²⁷Vgl. ISO (2017), S. 7

²²⁸ Vgl. ISO (2010), Foreword

ISO 26000 baut auf sieben Prinzipien und Kernthemen auf, zu denen Handlungsempfehlungen gegeben werden.²²⁹

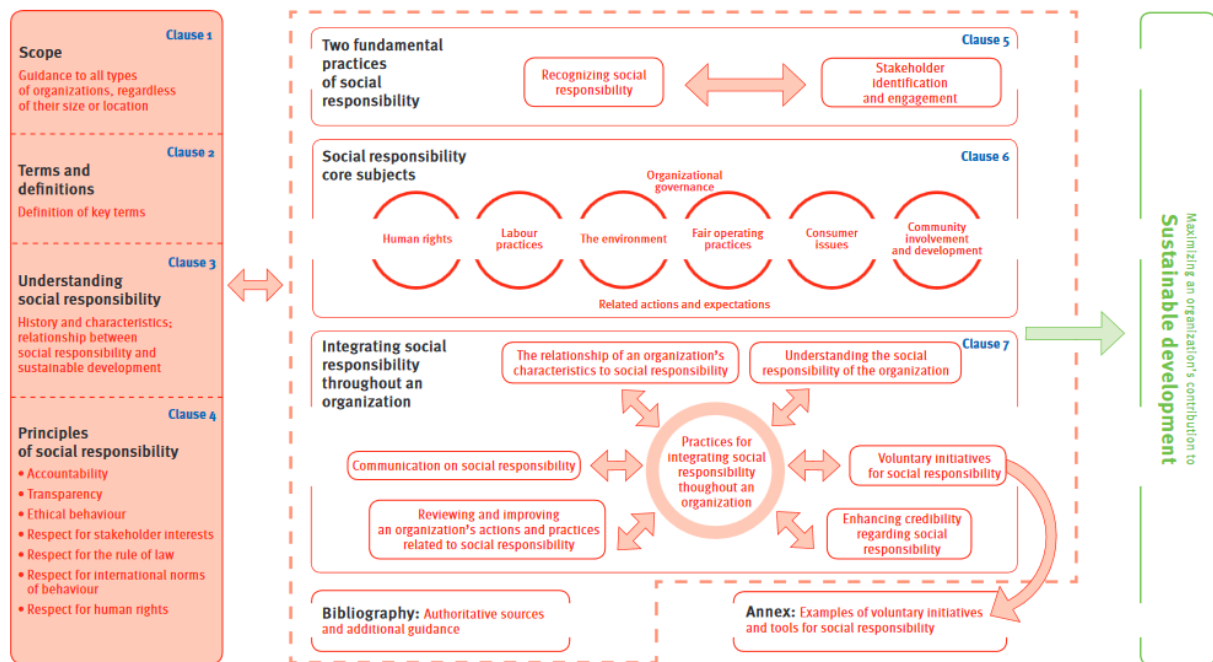


Abbildung 4 schematischer Überblick über den Aufbau von ISO 26000 aus ISO (2010)

Damit ein Unternehmen gesellschaftliche Verantwortung übernehmen und entsprechende Handlungen setzen kann, empfiehlt ISO 26000 die Wahrnehmung der sieben Grundsätze Rechenschaftspflicht, Transparenz, ethisches Verhalten, Achtung der Interessen der Stakeholder, Achtung der Rechtsstaatlichkeit, Achtung internationaler Verhaltensstandards und Achtung der Menschenrechte.²³⁰

²²⁹ Vgl. Schank et al. in Scholz / Cuzray (2016); S. 30

²³⁰ Vgl. Schmideknecht / Wieland (2015), S. 304 und ISO (2010)

Social responsibility: 7 core subjects



Abbildung 5 Social responsibility: 7 core subjects of ISO 26000 aus ISO (2010)

Die Kernthemen sind Organisationsführung, Menschenrechte, Arbeitspraktiken, Umwelt, faire Betriebs- und Geschäftspraktiken, Konsumentenangelegenheiten und Einbindung und Entwicklung der Gemeinschaft.²³¹

ISO 26000 schließt mit konkreten Handlungsempfehlungen ab. Ein erster Schritt ist die Wahrnehmung gesellschaftlicher Verantwortung. Anschließend erfolgt die Identifikation und Zielsetzung für das Unternehmen zu relevanten Themen und Handlungsfeldern. Der Organisation wird empfohlen Systeme und Verfahren in die Führung der

²³¹ Vgl. *Schmideknecht / Wieland* (2015), S: 304

Organisation zu integrieren die dabei helfen die Ziele zu erreichen. Außerdem soll intern und extern mit den unterschiedlichen Stakeholdern über die gesetzten Aktivitäten kommuniziert werden. Hauptziel ist hierbei die Glaubwürdigkeit in Bezug auf gesellschaftliche Verantwortung. Abschließend wird eine Evaluierung der gesetzten Maßnahmen empfohlen.²³²

Kritisiert wird das Fehlen genauerer Umsetzungsempfehlungen, die über die bloßen allgemein gehaltenen Handlungsempfehlungen hinausgehen. Für die Zukunft wird angenommen, dass eben solche konkreten Leitfäden für die Praxis immer mehr an Bedeutung gewinnen werden.²³³

Allerdings verweist ISO 26000 selbst auf andere Rahmenwerke, darunter die UN Sustainable Development Goals, die OECS Guidelines, die GRI in der Version G4 und das International Integrated Reporting Framework.²³⁴

5.1.10 International Integrated Reporting Framework

Herausgeber des International Integrated Reporting Framework (IIRF) ist das International Integrated Reporting Council (IIRC), welches von der Global Reporting Initiative und dem „Princes Accounting for Sustainability Project“ (A4S) gegründet wurde.²³⁵ Das Gründung erfolgte im Jahr 2010. Heute ist es eine weltweit agierende Vereinigung, der Regulatoren, Investoren, große Gesellschaften, Standardsetter und gemeinnützige Organisationen angehören. Ziel ist es ein weltweit anerkanntes Rahmenwerk zur integrierten Berichterstattung herauszugeben.²³⁶

Das IIRF wurde erstmalig im Dezember 2013 veröffentlicht. Unternehmen sollen in der Lage sein gleichwertig über soziale, menschliche und Umweltbelange berichten zu können.²³⁷

Dem von der IIRC herausgegebene IIRF liegt der Gedanke der Informationsverknüpfung zugrunde. Finanzielle Informationen sollen mit nichtfinanziellen verknüpft werden.²³⁸ Die integrierten Berichte sollen kurze und knappe Mittel zur Unternehmenskommunikation sein, die Unternehmensstrategie, Corporate Governance und sowohl

²³² Vgl. *Schmideknecht / Wieland* (2015), S. 304 f

²³³ Vgl. *Schank* (2016), S. 30

²³⁴ Vgl. ISO (2017), ISO (2014), ISO (2015) und ISO (2016b)

²³⁵ Vgl. *Flower* (2014), S. 1-2

²³⁶ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2013), S. 41

²³⁷ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2013), S. 42

²³⁸ Vgl. *Hillmer / Kajüter* (2014), S. 322

vergangenheitsbezogene als auch zukünftige Unternehmensleistungen beleuchten.²³⁹

Es wird die kurz-, mittel- und langfristige Wertschöpfung des Unternehmens dargestellt. Die Werte ergeben sich aus der Veränderung der sogenannten „capitals“. Dies sind Ressourcen, die das Unternehmen im Rahmen seiner Tätigkeit nutzt oder schafft. Ressourcen können alle möglichen Formen annehmen, so sind neben Finanzkapital von diesem Begriff beispielsweise ebenso intellektuelles Kapital, Humankapital oder Sozial- und Beziehungskapital umfasst.²⁴⁰

Des Weiteren verfolgt das IIRF einen prinzipienorientierten Ansatz. In Summe sind es sieben. Das Konzept umfasst weiterhin 8 Berichtsinhalte.²⁴¹

Tabelle 2 Prinzipien und Berichtsinhalte des IR Frameworks

Prinzipien	Berichtsinhalte
Strategische Ausrichtung und Zukunftsorientierung	Organisationsüberblick und Geschäftsumfeld
Informationsverknüpfung	Unternehmensführung
Stakeholder-Orientierung	Geschäftsmodell
Wesentlichkeit	Risiken und Chancen
Prägnanz	Strategie und Ressourcenallokation
Verlässlichkeit und Vollständigkeit	Leistung
Stetigkeit und Vergleichbarkeit	Zukunftsaussichten
	Grundlagen der Erstellung der Darstellung

5.1.11 Leitfaden der Sustainable Stock Exchanges Initiative

Die Sustainable Stock Exchanges Initiative (SSE) ist eine Plattform in Zusammenarbeit mit Investoren, Unternehmen und Regulierungsbehörden, die sich für erhöhte Transparenz vor allem in den ESG Bereichen einsetzt und nachhaltige Investitionen fördern möchte.²⁴² Organisiert wird die SSE von der Konferenz der Vereinten Nationen für Handel und Entwicklung, dem UN Global Compact, UNEP Finance Initiative und der UN Principles for Responsible Investment. Die erste Konferenz wurde im Jahr 2009 abgehalten und findet nun alle zwei Jahre statt. Die SSE bemüht sich, dass

²³⁹ Vgl. *Beyhs / Link / Krause* (2013), S. 48

²⁴⁰ Vgl. *Beyhs / Link / Krause* (2013), S. 49

²⁴¹ Vgl. *Dienes / Velte* (2014), S. 68-72

²⁴² Vgl. UN Global Compact unter <https://www.unglobalcompact.org/library/2001> abgerufen am 24.7.2018

möglichst viele Börsen Mitglieder ihrer Initiative werden um ESG Berichterstattung unter gelisteten Unternehmen weiter zu verbreiten.²⁴³

Ziel der Plattform ist es neben dem regelmäßigen Austausch auch die Nachhaltigkeitsberichterstattung von großen und internationalen Unternehmen zu erhöhen. Das soll durch die teilnehmenden Börsen geschehen, für die die SSE Richtlinien herausgebracht hat, um börsennotierten Unternehmen bei der Umsetzung zu unterstützen. Gleichzeitig sollen die jeweiligen Börsen Nachhaltigkeitsberichte, inklusive enthaltener ESG Kriterien, veröffentlichen.²⁴⁴ Die Leitlinien resultieren aus dem Punkt 12.6 der SDG Kriterien aus der Agenda 2030.²⁴⁵

Der von der SSE veröffentlichte Guide ist so gestaltet, dass er den Börsen als Grundlage dienen soll und an die jeweiligen Märkte angepasst werden kann.²⁴⁶ Er enthält allgemeine Prinzipien zur Nachhaltigkeitsberichterstattung und gibt Hinweise zur Vorbereitung und Umsetzung. Die Prinzipien sind ähnlich wie in anderen Rahmenwerken allgemein gehalten und greifen Themen auf wie die Übernahme von Verantwortung, Übersichtlichkeit, Klarheit, des Zwecks, Relevanz, Wesentlichkeit und Verfügbarkeit. Im Wesentlichen geht es um die Identifikation und Auswahl relevanter Berichtsthemen nach den ESG Kriterien. Genaue Vorgaben, über welche Themen konkret und wie berichtet werden soll, sind nicht vorhanden. Außerdem werden die drei Arten der möglichen Berichterstattung vorgestellt: eigene Nachhaltigkeitsberichte, Finanzberichte mit ESG Kriterien und Integrated Reporting.²⁴⁷

5.1.12 Natural Capital Protocol

Das Natural Capital Protocol entstand auf Initiative verschiedener Stakeholdergruppen, darunter staatliche und nichtstaatliche Organisationen. Ein erstes Treffen der Vertreter im Jahr 2012 in Singapur führte zur Gründung der "TEEB", die für "The Economics of Eco systems and Biodiversity for Business Coaliton Headquarters" steht. 2014 wurde aus der TEEB die Natural Capital Coalition, die in diesem Jahr auch erstmal den Framework herausbrachte.²⁴⁸ Unter den Mitgliedern der Coalition finden sich

²⁴³ Vgl. SSE unter <http://www.sseinitiative.org/about/about-the-sse/> abgerufen am 24.7.2018

²⁴⁴ Vgl. SSE unter <http://www.sseinitiative.org/esg-guidance/> abgerufen am 24.7.2018

²⁴⁵ Vgl. SSE (2015), S. 8

²⁴⁶ Vgl. SSE (2015), S.10

²⁴⁷ Vgl. SSE (2015), S. 13-17

²⁴⁸ Vgl. Natural Capital Coalition unter <https://naturalcapitalcoalition.org/who/history-vision-mission/> abgerufen am 19.7.2018

verschiedene Organisationen, darunter auch Institutionen aus dem akademischen Bereich. Zu den Mitgliedern gehören der WWF, E&Y, Deloitte, PWC, Eni, Nestle, die University of Cambridge, Coca Cola und Shell.²⁴⁹

Das Natural Capital Protocol ist ein Rahmenwerk, das Managern helfen soll Entscheidungen zu treffen wenn es um umweltbezogene Themen geht.²⁵⁰

The Protocol...	The Protocol does not...
✓ builds on existing tools, guides, methods and techniques to identify, measure and value natural capital	✗ seek to create new tools and methods
✓ focuses on improving internal management decision making	✗ provide a framework for external financial reporting, although decisions can be reported
✓ provides a standardized process that is also flexible in the choice of measurement and valuation approaches	✗ explicitly promote specific tools, methodologies or approaches
✓ provides a process to internally standardize the approach that you take	✗ necessarily produce results that are comparable within or between different businesses or applications

Abbildung 6 Natural Capital Protocol von <https://naturalcapitalcoalition.org/natural-capital-protocol/>

Das Instrument soll vor allem helfen, interne Entscheidungsprozesse zu verbessern, in dem es diese standardisiert und auf bestehende Methoden zurückgreift. Das Natural Protocol gibt explizit an, dass es "kein Rahmenwerk ist für externes Financial Reporting". Allerdings könne über die getroffenen Entscheidungen berichtet werden.²⁵¹

²⁴⁹ Vgl. Natural Capital Coalition unter <https://naturalcapitalcoalition.org/protocol/development/> abgerufen am 19.7.2018

²⁵⁰ Vgl. Natural Capital Protocol unter <https://naturalcapitalcoalition.org/natural-capital-protocol/> abgerufen am 19.7.2018

²⁵¹ Vgl. Natural Capital Protocol unter <https://naturalcapitalcoalition.org/natural-capital-protocol/> abgerufen am 19.7.2018

5.1.13 Product and Organisation Environmental Footprint Guide

Die Europäische Kommission gab im Jahr 2012 erstmals den „Product Environmental Footprint Guide“ (PEF) heraus. Entstanden ist er aus der Europa 2020 Initiative "A Resource-Efficient Europe"²⁵². Es gab verschiedene Konzepte um die Umweltauswirkungen von Produkten und Dienstleistungen zu bewerten, darunter ISO 14000 oder Labels wie der "Blaue Engel" (aufbauend auf ISO 14024) oder die Environmental Product Declaration (EPD) nach ISO 14025. Der PEF wurde entwickelt um eine harmonisierte Methode zur Verfügung zu stellen, wenn es um die Erfassung und Kommunikation von Umweltauswirkungen von Produkten und Dienstleistungen geht.²⁵³ Der Prozess begann 2011 mit der Analyse bereits bestehender Rahmenwerke, gefolgt von Training und öffentlichen Konsultationen bevor im Jahr 2013 der endgültige methodische Leitfaden veröffentlicht wurde.²⁵⁴

Die Europäische Kommission startete ein Pilotprojekt für ausgewählte Produkte und entwickelte Produktkategorieregeln, welche anschließend als Grundlage für Produkt-Lebenszyklusanalysen dienen.²⁵⁵

Der 2013 veröffentlichte Leitfaden enthält Anleitungen für die Berechnung der PEF und des Umweltfußabdruckes von Organisationen (OEF). Beide Methoden sollen die Umweltleistung entlang des Lebensweges des Produktes bzw. der Organisation messen. Während sich die PEF-Methode an einzelne Waren oder Dienstleistungen richtet, kann mit der OEF-Methode der Umweltfußabdruck der gesamten Organisation gemessen werden. Diese beginnt lieferkettenseitig und geht bis hin zu den produzierten Produkten oder erbrachten Dienstleistungen.²⁵⁶

Der PEF umfasst somit den kompletten Lebensweg. Es wurden sogenannte PEFCR-Regeln entwickelt, die bei der Berechnung des PEFs helfen sollen. Ziel der Nutzung des PEFs ist auch die Möglichkeit des Benchmarkings für Unternehmen.²⁵⁷ Der Leitfaden selbst richtet sich vor allem an technische Sachverständige.²⁵⁸

²⁵² Vgl. Europäische Kommission (2012): Product Environmental Footprint (PEF) Guide, S. 1

²⁵³ Vgl. BDI (2015), S. 2

²⁵⁴ Vgl. Europäische Kommission unter http://ec.europa.eu/environment/eussd/smgp/dev_methods.htm abgerufen am 19.7.2018

²⁵⁵ Vgl. BDI (2015), S. 2-3

²⁵⁶ Vgl. 2013/179/EU, S. 10

²⁵⁷ Vgl. 2013/179/EU, S. 11-13

²⁵⁸ Vgl. 2013/179/EU, S. 9

5.1.14 Sustainability Accounting Standards Board

Der US-amerikanische Rat für Nachhaltigkeitsberichterstattung, das Sustainability Accounting Standards Board (SASB) wurde 2011 gegründet und hat seinen Sitz in San Francisco. Es ist unabhängig und gibt Leitfäden für die nichtfinanzielle Berichterstattung heraus. Ziel der Organisation ist es außerdem, dass seine Standards Einzug in die „Form 10-K“ finden, einen vorgeschriebenen Bericht für börsennotierte Unternehmen in den USA.²⁵⁹

Das SASB entwickelt Standards für 88 Industrien und 10 Sektoren. Die Standards beschreiben die Auswirkungen des unternehmerischen Handelns und Möglichkeiten zur Verbesserung für die Unternehmen. Die Leitsätze des SASB beziehen sich vor allem auf Integrated Reporting.²⁶⁰

Das SASB arbeitet mit unterschiedlichen Organisationen zusammen um seine Konzepte zu verbreiten. Darunter befinden sich die GRI und das IIRC, wobei letzteres keine direkten Standards vorschreibt und in diesem Fall die SAB Standards als Minimumvariante für einen Bericht herangezogen werden können.²⁶¹

Berichtet werden muss hierbei über Umwelt, Sozialkapital, Humankapital, das Unternehmensmodell und Innovationen sowie über die Führung.²⁶²

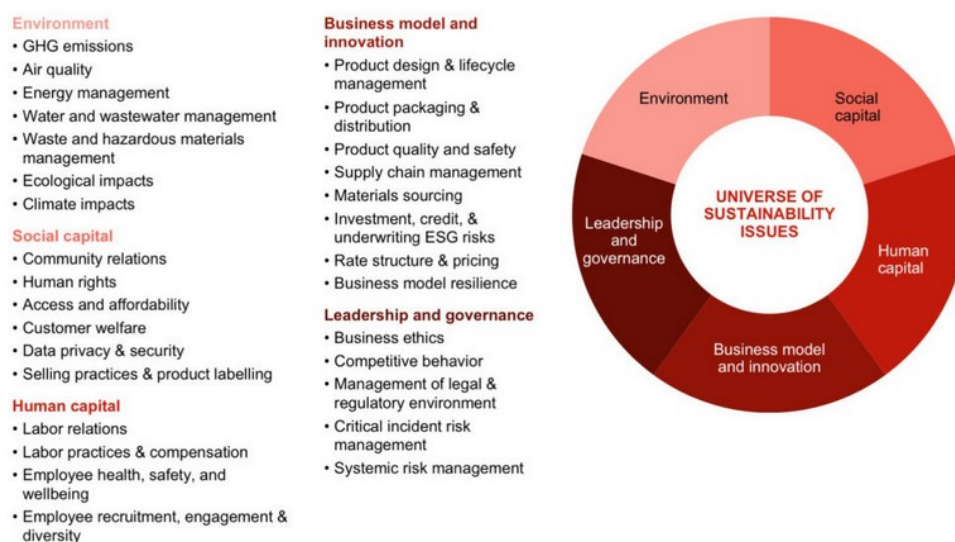


Abbildung 7 abgerufen unter <https://www.sasb.org/approach/sustainability-framework/>

²⁵⁹ Vgl. SASB unter <https://www.sasb.org/about-the-sasb/> abgerufen am 20.7.2018

²⁶⁰ Vgl. Gilman / Schulschenk (2013), S. 14

²⁶¹ Vgl. Gilman / Schulschenk (2013), S. 15

²⁶² Vgl. SASB unter <https://www.sasb.org/approach/sustainability-framework/> abgerufen am 20.7.2018

5.1.15 Deutscher Nachhaltigkeitskodex

Der Deutsche Nachhaltigkeitskodex wurde erstmalig 2011 vom deutschen Rat für nachhaltige Entwicklung (RNE) beschlossen. Nach seinem Erfolg in Deutschland und vor dem Hintergrund der CSR-Richtlinie wurde er auch als Berichtsstandard auf europäischer Ebene eingebracht. Ziel des RNE ist es die Nachhaltigkeitsaktivitäten von Unternehmen vergleichbar zu machen (u.a. durch die Sammlung von Berichten und Zugänglichkeit der Daten online) und die stetige Weiterentwicklung des Berichtsrahmens.²⁶³

Der deutsche Nachhaltigkeitskodex ist ein Leitfaden der von Unternehmen branchenübergreifend und größenunabhängig angewendet werden kann. Unternehmen, die dem Kodex entsprechen, erfüllen die Anforderungen nach der CSR-Richtlinie.²⁶⁴

Die Unternehmen erstellen eine Entsprechungserklärung nach dem DNK, die sich aus textlichen Teilen und in Zahlen ausgedrückten Leistungsindikatoren zusammensetzt.²⁶⁵

Die Erklärung erfolgt dem Comply-or-Explain Ansatz, wie er auch in der Richtlinie oder dem NaDiVeG vorgegeben ist. Zusätzlich können sich Unternehmen entscheiden, Leistungsindikatoren aus anderen Rahmenwerken, darunter die Global Reporting Initiative, anzugeben.²⁶⁶

Der DNK ist in vier Bereiche mit 20 Kriterien aufgeteilt. Die Bereiche unterteilen sich in Strategie, Prozessmanagement, Umwelt und Gesellschaft.²⁶⁷ Im Kodex finden sich zu jedem der Bereiche tiefergehende Informationen worüber berichtet werden soll.²⁶⁸ Es wird ein Online Tool zur Erstellung der Entsprechungserklärung zur Verfügung gestellt. Die Erklärung wird anschließend in einer Datenbank veröffentlicht.²⁶⁹

²⁶³ Vgl. RNE Kodex (2017), S. 7

²⁶⁴ Vgl. *Giesen* (2018), S. 82

²⁶⁵ Vgl. RNE Kodex (2017), S. 18

²⁶⁶ Vgl. *Giesen* (2018), S. 82

²⁶⁷ Vgl. DNK Kriterien

²⁶⁸ Vgl. RNE Kodex (2017), S. 11-17

²⁶⁹ Vgl. RNE Kodex (2017), S. 66-67

5.1.16 Dreigliedrige Grundsatzerklärung der ILO zu multinationalen Unternehmen

Die International Labour Organisation, kurz ILO, ist eine UNO-Organisation deren Aufgabe die Entwicklung von Sozial- und Arbeitsstandards ist. Sie hat derzeit 185 Mitglieder. Zur Erreichung ihrer Ziele werden Übereinkommen getroffen und Empfehlungen erlassen. Diese Dokumente sind als völkerrechtliche Verträge zu werten.²⁷⁰

Die trilaterale oder dreigliedrige Grundsatzerklärung der ILO zu multinationalen Unternehmen umfasst 68 Leitsätze, die sich auf die Bereiche Arbeit und Beschäftigung konzentrieren. Es finden sich Leitsätze zu Themen wie Beschäftigungsförderung, sozialer Sicherheit und Strategien zur Abschaffung von Kinderarbeit. Die Leitsätze beziehen sich inhaltlich mehrheitlich auf bestehende ILO Konventionen.²⁷¹ Aber auch allgemein gültige Prinzipien wie die Einhaltung der jeweiligen innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder die Befolgung von einschlägigen internationalen Normen werden verlangt.²⁷² Der Verwaltungsrat des Internationalen Arbeitsamtes hat die Aufsicht über die Maßnahmen und die Strategie zur Umsetzung der dreigliedrigen Grundsatzerklärung. Ihm obliegt es regelmäßig, in Zusammenarbeit mit Arbeitgeber- und Arbeitnehmerverbänden, die bestehenden Instrumente zu evaluieren und ggf. zu verbessern. Unterstützt wird er hierbei durch Regionalberichte, welche von den Regierungen und Arbeitgeber- bzw. Arbeitnehmerverbänden auf Grundlage eines Fragebogens erstellt werden. Ein Berichtszyklus umfasst 4 Jahre. Außerdem ist empfohlen, dass die Mitgliedsstaaten regionale Anlaufstellen einrichten.²⁷³

Anders als die OECD-Leitsätze hat die Grundsatzerklärung der ILO keinen eigenen Überwachungsmechanismus.²⁷⁴ Außerdem wird kritisiert, dass die Umsetzung der Normen vor allem in Schwellen- und Entwicklungsländern zu wünschen übriglässt. In Europa beispielsweise sind viele der von der ILO geforderten Maßnahmen schon aufgrund tariflicher Vereinbarungen verankert.²⁷⁵

²⁷⁰ Vgl. *Treutner* (2018), S. 79

²⁷¹ Vgl. *Krajewski* (2018), S. 289

²⁷² Vgl. ILO (2017), S. 4

²⁷³ Vgl. ILO (2017), S. 24-25

²⁷⁴ Vgl. *Krajewski* (2018), S. 289

²⁷⁵ Vgl. *Treutner* (2018), S. 91-92

5.1.17 Global Compact der Vereinten Nationen

Der Global Compact der Vereinten Nationen wurde im Jahr 2000 von Kofi Annan, dem UN Generalsekretär, ins Leben gerufen. Sein Ziel war es, dass sich Unternehmen und Organisationen den zehn Prinzipien des Global Compact freiwillig unterwerfen.²⁷⁶

Um dem Global Compact beizutreten, muss eine Erklärung eines ausführenden Organs abgegeben werden. Die Teilnehmer verpflichten sich, die Organisation über gesetzte Maßnahmen und Fortschritte zu informieren.²⁷⁷

Der Global Compact der Vereinten Nationen besteht aus zehn Prinzipien, welche die Bereiche Menschenrechte, Arbeit, Umwelt und Anti Korruption umfassen.

Exhibit 1 The ten principles of the UN Global Compact

Human rights

Principle 1: Businesses should support and respect the protection of internationally proclaimed human rights

Principle 2: Make sure that they are not complicit in human rights abuses

Labor

Principle 3: Businesses should uphold the freedom of association and the effective recognition of the right to collective bargaining

Principle 4: The elimination of all forms of forced and compulsory labor

Principle 5: The effective abolition of child labor

Principle 6: The elimination of discrimination in respect of employment and occupation

Environment

Principle 7: Businesses should support a precautionary approach to environmental challenges

Principle 8: Undertake initiatives to promote greater environmental responsibility

Principle 9: Encourage the development and diffusion of environmentally friendly technologies

Anti-corruption

Principle 10: Businesses should work against corruption in all its forms, including extortion and bribery

Abbildung 8 aus Sethi/Schepers (2013), S. 198

Diese Prinzipien leiten sich direkt aus anderen, völkerrechtlich bindenden Verträgen ab, darunter die Deklaration der Menschenrechte, die Rio Deklaration für Umwelt und Entwicklung oder die UN Konvention gegen Korruption.²⁷⁸

²⁷⁶ Vgl. Sethi / Schepers (2014), S. 198

²⁷⁷ Vgl. UN Global Compact (2018)

²⁷⁸ Vgl. Williams (2014), S. 243

5.1.18 Transformation unserer Welt: Die Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung

Die Agenda 2030 wurde im Jahr 2015 auf einer UN-Generalversammlung von mehr als 150 Staats- und Regierungschefs unterzeichnet.²⁷⁹ Die Agenda 2030 ist das Ergebnis einer länger vorangegangenen Debatte über nachhaltige wirtschaftliche, soziale und ökologische Entwicklung.²⁸⁰

Die Agenda 2030 selbst ist eine politische Erklärung, zu deren Einhaltung und Umsetzung sich die Staatschefs verpflichtet haben. Sie besteht aus 17 Zielen mit 169 Unterzielen, die auch als Sustainable Development Goals (SDGs) bezeichnet werden. Die drei Dimensionen der Nachhaltigkeit - Wirtschaft, Soziales und Umwelt - werden in der Agenda gleich stark berücksichtigt.²⁸¹

Die 17 Ziele der Agenda 2030 sind:

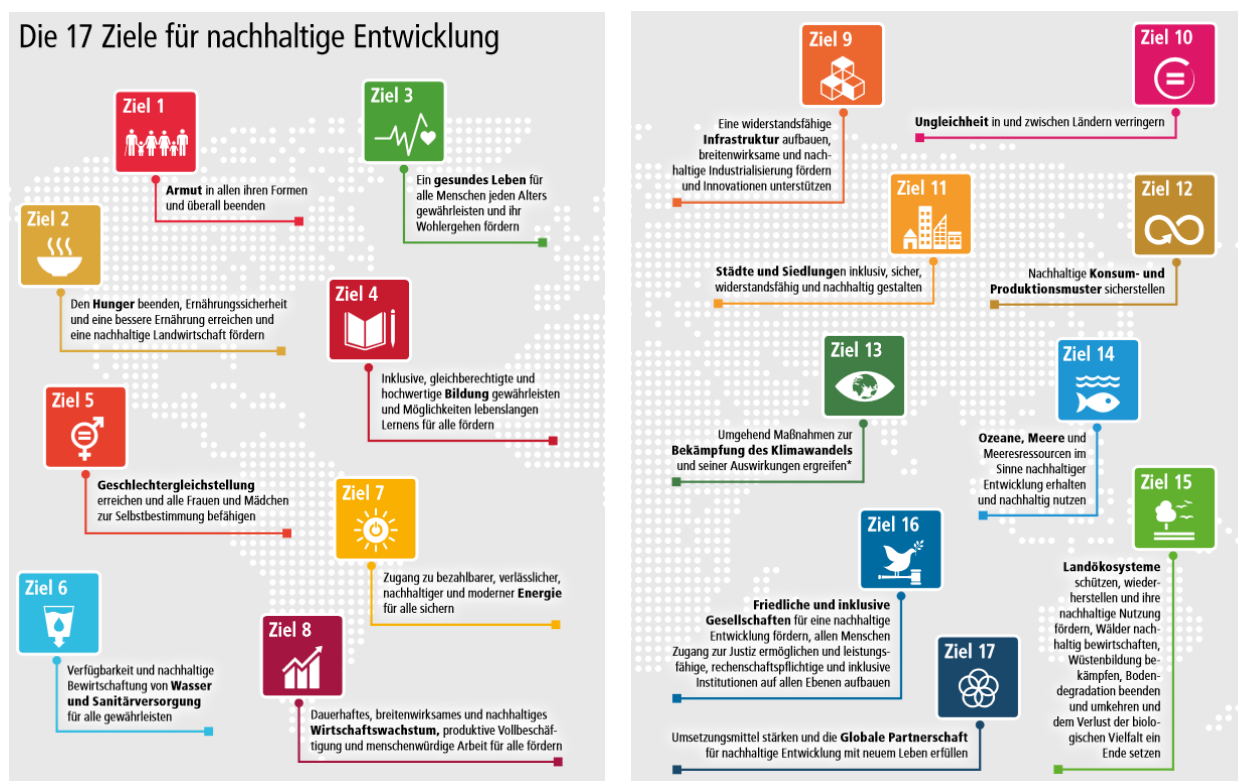


Abbildung 9 Quelle: Martens / Obenland

²⁷⁹ Vgl. Treuter (2016), S. 3

²⁸⁰ Vgl. Bundeskanzleramt unter <https://www.bundeskanzleramt.gv.at/nachhaltige-entwicklung-agenda-2030> abgerufen am 23.7.2018

²⁸¹ Vgl. Bundeskanzleramt (2016), S. 4

Diese wurden auf Grundlage der Nachhaltigkeitsprinzipien der Rio20 Konferenz, des Klimaübereinkommens von Paris und des Aktionsplans von Addis Abeba zur Entwicklungsfinanzierung erarbeitet, aber auch der 10-Punkte Plan der österreichischen Bundesministerien hielt Einzug in die 17 Ziele.²⁸²

Die Agenda 2030 widmet ein eigenes Kapitel den Umsetzungsmitteln und der „Global Partnerschaft“. Dieses Kapitel behandelt unter anderem die Finanzierung und die Überprüfung der Wirksamkeit der Maßnahmen. Dieser Sachverhalt stellte ein besonders sensibles Thema dar, da sich besonders Russland und seine Verbündeten bei jeder Form externer Überwachung und verbindlicher Rechenschaftspflichten gegenüber Dritten sehr abgeneigt zeigten und dies als Eingriff in innere Angelegenheiten sahen. Dennoch konnten Indikatoren festgelegt werden anhand derer die Wirksamkeit der Maßnahmen gemessen werden sollen.²⁸³

Derzeit sind es 230 Indikatoren die von der "UN Inter-Agency and Expert Group on SDG Indicators" entwickelt wurden. Die Messergebnisse werden online veröffentlicht im "Sustainable Development Goals Report". Die Eurostat hat sich damit beschäftigt, welche Indikatoren für den europäischen Raum wichtig sind und schätzte rund 47 Indikatoren für nicht relevant in der EU ein. Österreich plant die Erstellung eines eigenen Indikatorenset. Außerdem wird sich Österreich am Monitoringprozess zur Umsetzung auf EU-Ebene beteiligen, plant seinen Umsetzungsbericht 2020 in New York zu präsentieren und sich an Konferenzen der UNECE zu beteiligen um über Umsetzungsfortschritte zu berichten.²⁸⁴

Im nachfolgenden Kapitel werden die Charakteristika der vorgestellten Rahmenwerke mit den im NaDiVeG vorgestellten notwendigen Angaben für einen nichtfinanziellen Bericht bzw. eine nichtfinanzielle Erklärung im Zuge einer Analyse verglichen.

²⁸² Vgl. Bundeskanzleramt (2016), S. 7

²⁸³ Vgl. *Martens / Obenland* (2017), S. 18-19

²⁸⁴ Vgl. Bundeskanzleramt (2016), S. 8-10

6 Analyse der Rahmenwerke

6.1 Vorgehensweise

Das NaDiVeG ist die Grundlage für die Analyse jener Rahmenwerke, die von der EU Kommission in der Richtlinie und den Leitlinien genannt werden. Das NaDiVeG fordert von zur Berichterstellung verpflichteten Unternehmen erstens eine Beschreibung ihres Geschäftsmodells²⁸⁵ und darüber hinaus Angaben zu folgenden sechs Themen:

1. Umwelt
2. Soziales
3. Arbeitnehmerbelange
4. Achtung der Menschenrechte
5. Bekämpfung von Korruption und Bestechung
6. Diversität

Die allgemeine Beschreibung des Geschäftsmodells und die sechs inhaltlichen Schwerpunkte wurden als Obergruppen für die Analyse gewählt.

Allgemeine Angaben		abgedeckte Berichtsinhalte nach RL 2014/95/ EU und NaDiVeG									
Beschr. des GM.	Umwelt	Soziales	Arbeitnehmerbelange	Achtung d. Menschenrechte	Bekämpfung v. Korruption u. Bestechung	Diversität					
	a b c d e	a b c d e	a b c d e	a b c d e	a b c d e	a b c d e	a b c d e	a b c d e	a b c d e	a b c d e	a b c d e

Tabelle 3 Obergruppen gebildet nach § 243b Abs 2 UGB

Diesen Obergruppen wurden jeweils fünf Untergruppen hinzugefügt, wie sie ebenfalls im NaDiVeG gefordert werden:²⁸⁶

Beschreibung der verfolgten Konzepte	a
Ergebnisse dieser Konzepte	b
Due-Diligence-Prozesse	c
Risiken und negative Auswirkungen sowie deren Handhabung	d
nichtfinanzielle Leistungsindikatoren	e

Tabelle 4 Unterkategorien

²⁸⁵ Vgl. § 243b Abs 3 Z 2 UGB

²⁸⁶ Vgl. § 243b Abs 3 Z 2 bis 6 UGB

Anhand der Literaturrecherche wurde im vorherigen Kapitel jedes Rahmenwerk auf seine Wesensart untersucht. Angeboten hat sich anschließend die Bildung von Clustern. Diese ergaben die vier Kategorien, nach denen die Rahmenwerke in der Analyse eingeteilt wurden:

1. Leitfaden
2. Rahmenwerk
3. Völkerrechtlicher Vertrag
4. Managementsystem

Leitfäden und Rahmenwerke unterscheiden sich durch ihren Detaillierungsgrad, der beim Rahmenwerk höher ist (diese enthalten genauere, präzisere Anleitungen zur Berichterstattung als dies beispielsweise Leitfäden tun). Managementsysteme wurden in der Literaturrecherche eindeutig als solche bezeichnet. Als völkerrechtliche Verträge wurden in der Analyse nur solche kategorisiert, die eindeutig in der Literatur als solche qualifiziert wurden.

Auch gibt es in der Analyse nicht 22 einzelne Rahmenwerke, sondern in Summe 18 Werke, die untersucht wurden. Erklären lässt sich das damit, dass die OECD Leitsätze als ein gemeinsames Werk gewertet wurden, da man diese als Gesamtpaket betrachten muss. Außerdem wurden die Initiativen „Protect, Respect and Remedy“ mit der Leitlinie für Wirtschaft und Menschenrechte der Vereinten Nationen als ein Werk betrachtet, da letzteres auf ersterem aufbaut. In Summe ergeben sich somit 18 Werke, die analysiert wurden.

Tabelle 5 Auswertung der Rahmenwerke

Rahmenwerk	Art	Allgemeine Angaben	abgedeckte Berichtsinhalte nach RL 2014/95/ EU und NaDiVeG																								kompatibel mit anderen Rahmenw.?	Anmerkungen							
		Beschr. des GM.	Umwelt					Soziales					Arbeitnehmerbelange					Achtung d. Menschenrechte					Bekämpfung v. Korruption u. Bestechung					Diversität							
			a	b	c	d	e	a	b	c	d	e	a	b	c	d	e	a	b	c	d	e	a	b	c	d	e	a	b	c	d	e			
Carbon Disclosure Project	L		x	x	x	x																													
Climate Disclosure Standards Board	R	x	x	x	x	x	x																												
OECD Leitsätze	WV		x	x	x	x							x					x	x	x				x	x	x	x		x						
EMAS	M		x	x	x	x	x																												
Leistungsindikatoren für ESG-Kriterien	L		x					x					x																x				ja	keine einheitlichen Kriterien, große Variabilität	
Global Reporting Initiative	R	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	ja		
Leitsätze der FAO	L		x		x			x						x					x							x				x			ja	richtet sich nur an Unternehmen im Agrarsektor	
Leitlinie für Wirtschaft und Menschenrechte (inkl. Protect, Respect and Remedy)	L																	x	x	x	x											ja	Grundlage für andere Rahmenwerke		
ISO 26000	M		x	x	x	x		x					x	x	x	x		x	x	x	x		x	x				x							
International Integrated Reporting Framework	R	x	x	x	x	x		x	x	x	x		x	x	x	x		x	x	x	x		x	x	x	x		x	x	x	x		ja	Capitals können adaptiert werden	
Leitfaden der Sustainable Stock Exchanges Initiative	L	x																																	
Natural Capital Protocol	M		x																																explizit nicht zur Erstellung von Berichten vorgesehen
Product and Organisaton Environmental Footprint Guide	L		x																																explizit nicht zur Erstellung von Berichten vorgesehen
Sustainability Accounting Standards Board	R	x	x	x	x	x		x	x	x	x		x	x	x	x		x	x	x	x							x	x	x	x				
Nachhaltigkeitskodex des deutschen Rats für nachhaltige Entwicklung	R	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	ja	verweist explizit auf GRI		
Dreigliedrige Grundsatzerklärung der Internationalen Arbeitsorganisation zu multinationalen Unternehmen	L												x	x	x	x	x																		
Global Compact der VN	L		x										x					x					x					x				ja	Grundlage für andere Rahmenwerke		
Transformation unserer Welt: die Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung	WV		x					x					x					x					x					x							

6.2 Ergebnisse der Analyse

6.2.1 Art des Rahmenwerks

Die Analyse ergab, dass unter den 18 für die Berichterstellung vorgeschlagenen Werken der EU acht Leitfäden, fünf Rahmenwerke und zwei völkerrechtliche Verträge sowie drei Managementsysteme zu finden sind.

Die größte Gruppe unter den untersuchten Werken bilden Leitfäden. Es sind in Summe acht Elemente als solche qualifiziert worden. Sie machen 44% der gesamten untersuchten Werke aus.

Die zweitgrößte Gruppe bilden mit rund 28% die Rahmenwerke. In der Analyse finden sich fünf Werke, die dieser Kategorie zuzuordnen sind. Eine Unterscheidung zwischen Leitfaden und Rahmenwerk ist nicht 100%ig trennscharf möglich. Allgemein wurde in der Analyse anhand des Detaillierungsgrades der Anweisungen in den jeweiligen Frameworks unterschieden. Leitfäden enthalten in der Regel allgemeinere Prinzipien oder Grundsätze, denen sich Unternehmen verpflichten oder unterwerfen können, wohingegen die Rahmenwerke in der Regel detaillierte und genauere Informationen und Anleitungen enthalten. Beispielhaft hierfür können Kennzahlen zu Emissionsausstößen genannt werden.

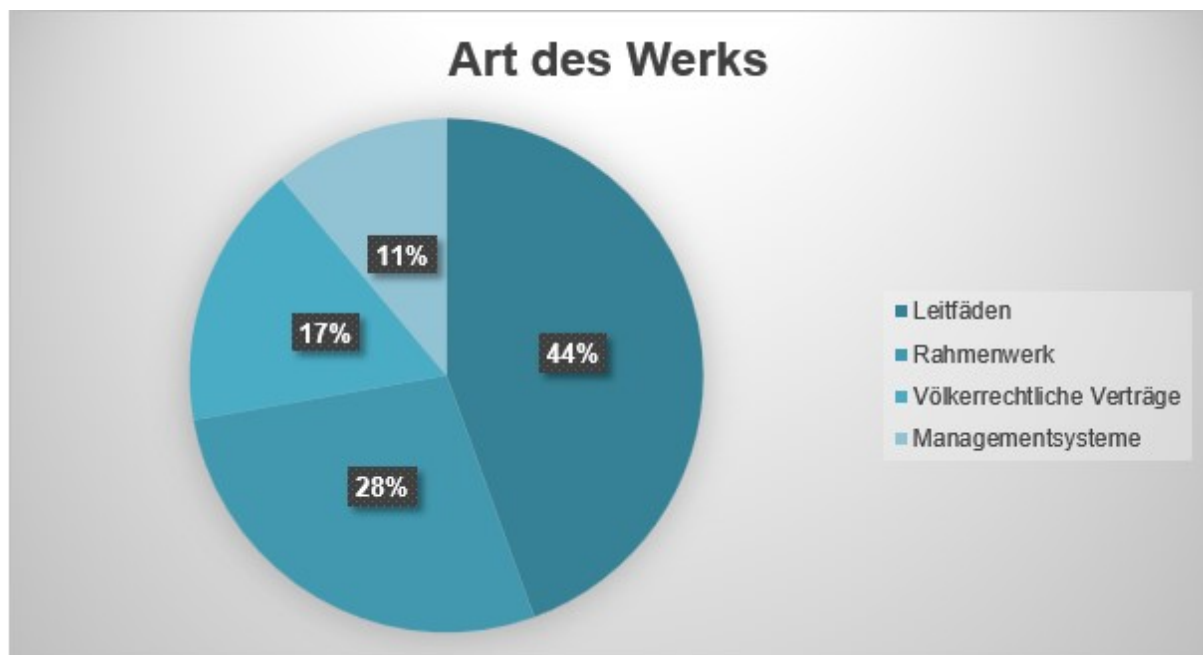


Abbildung 10 Art des Werks

Die drittgrößte Kategorie bilden mit 17% die Managementsysteme. Unter den von der EU Kommission vorgeschlagenen Werken finden sich in Summe drei, die dieser

Kategorie entsprechen. Managementsysteme sind vielschichtig und umfassen nicht nur die Berichterstellung, sondern viele unternehmensinterne Prozesse. Die kleinste Gruppe in der Untersuchung bilden mit 11% Völkerrechtlichen Verträge. Unter den 18 Werken finden sich zwei, die dieser Kategorie entsprechen. Völkerrechtliche Verträge sind für Unternehmer verpflichtend, wenn sich die Länder, in denen sie unternehmerisch tätig sind, zur Einhaltung verpflichten.

6.2.2 Abgedeckte Berichtsinhalte

Im nächsten Abschnitt wurde analysiert, welche der zuvor festgelegten Obergruppen von den Rahmenwerken abgedeckt werden.

Zu Beginn ist festzuhalten, dass manche Rahmenwerke mehrere, manche lediglich einen Themenbereich behandeln.

Der Themenbereich Umwelt wird von 15 der 18 Werke behandelt. Er ist das von den Rahmenwerken am häufigsten abgedeckte Thema und wird von 83% abgedeckt.

Das am zweithäufigsten behandelte Thema sind Arbeitnehmerbelange. Sie sind in 10 der 15 Rahmenwerke inkludiert. Das ergibt rund 44%.

Gleich viel Beachtung finden Diversität und Achtung der Menschenrechte. Sie werden jeweils von neun Werken behandelt, was jeweils 50% der untersuchten Werke ausmacht.

Acht Frameworks widmen sich dem Thema Soziales. Man kann somit sagen, dass 44% der untersuchten Werke diese Kategorie inkludieren.

Der am wenigsten behandelte Bereich ist das Thema Bekämpfung von Korruption und Bestechung. Lediglich sieben Frameworks decken diese Kategorie ab. Sie bilden mit 39% die kleinste Gruppe.

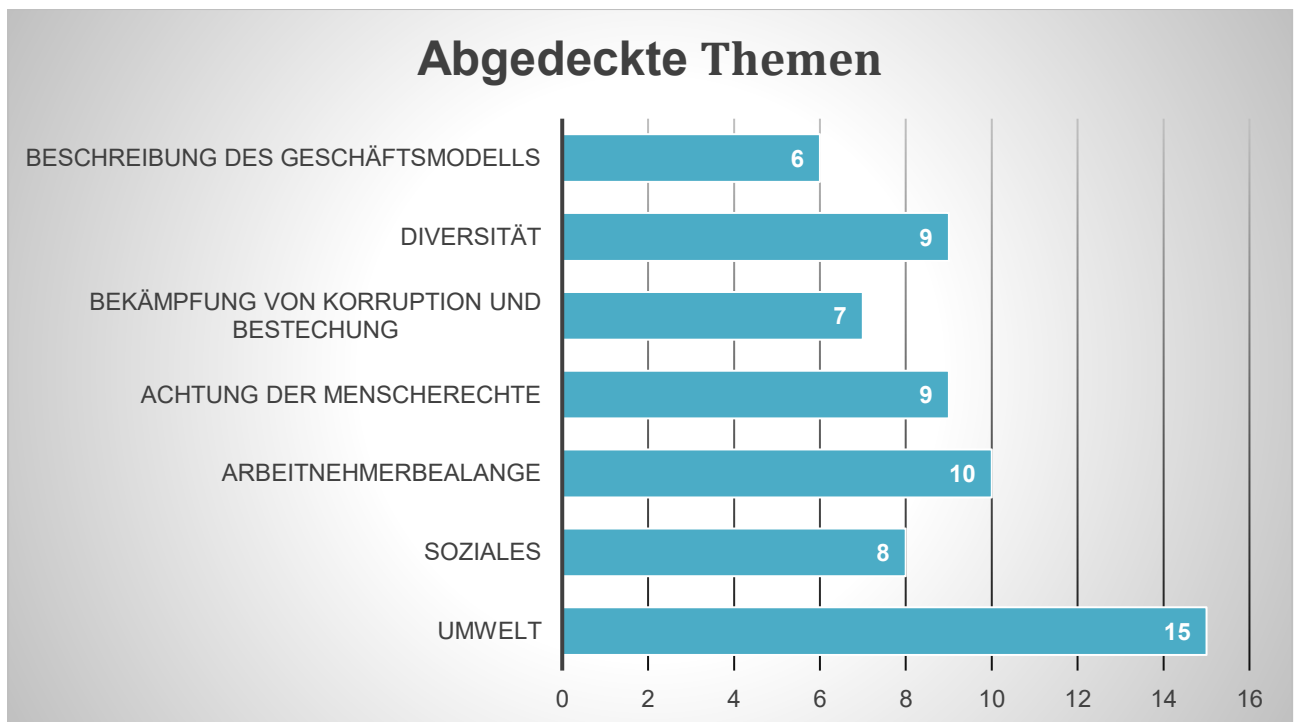


Abbildung 11 abgedeckte Themen

Es gibt fünf Rahmenwerke die einzig und alleine den Bereich Umwelt behandeln. Ein Werk beschäftigt sich ausschließlich mit der Achtung der Menschenrechte. Ebenfalls gibt es ein Framework, das lediglich Fragen der Arbeitnehmerbelange behandelt. Von den untersuchten Werken inkludieren 6 von 18 die Beschreibung eines Geschäftsmodells, das sind 33%.

6.2.3 Kompatibilität mit anderen Frameworks

In der Analyse verweisen sechs Frameworks dezidiert auf andere Rahmenwerke oder bauen auf ihnen auf. Dem Punkt Kompatibilität ist außerdem hinzuzufügen, dass wohl alle von der EU Kommission vorgeschlagenen Werke grundsätzlich in einem Bericht miteinander kombiniert werden können, dies aber unter Umständen aufwändiger sein könnte, als auf Werke zurückzugreifen die explizit auf andere verweisen.

Viele Rahmenwerke berücksichtigen vor allem völkerrechtliche Verträge oder bereits lange, international sehr wichtige Leitfäden wie die Leitlinie für Wirtschaft und Menschenrechte oder den Global Compact der VN.

6.2.4 Detaillierungsgrad des Rahmenwerks

Die Detaillierungsgrade der einzelnen Rahmenwerke sind höchst unterschiedlich. Die GRI Standards enthalten die genauesten Vorgaben und ermöglichen es daher einen

kompletten Bericht nach den Anforderungen des NaDiVeGs zu erstellen. Der Nachhaltigkeitskodex des deutschen Rats für nachhaltige Entwicklung deckt ebenfalls alle Bereiche ab, bezieht sich aber ebenfalls auf die GRI Standards für genauere Angaben. Das IR Framework lässt, je nach Umsetzung, ebenfalls detaillierte Berichte zu, hat aber keine genauen Vorgaben zu Mindestangaben. ISO deckt ebenfalls alle Themenbereiche ab, allerdings ist der Detaillierungsgrad nicht so groß wie jener anderer Werke. So werden die Themen Diversität und Soziales nur gestreift.

Die Detaillierungsgrade können auch danach unterschieden werden, ob ein Werk lediglich ein Thema umfasst oder mehrere. So sind beispielsweise EMAS und das Rahmenwerk des Climate Disclosure Standards Board Werke, die sich ausschließlich mit dem Thema Umwelt beschäftigen. Sie enthalten für den Bereich Umwelt alle notwendigen Angaben, auch wenn sie in der Gesamtanalyse, wo es um einen vollständigen Bericht nach NaDiVeG geht, einen folgerichtig geringen Detaillierungsgrad aufweisen. Dasselbe kann bei der dreigliedrigen Grundsatzerklärung der ILO, die sich ausschließlich mit Arbeitnehmerbelangen beschäftigt, festgestellt werden.

Einen auch sehr hohen Detaillierungsgrad hat der Leitfaden des Sustainability Accounting Standards Board. Es werden fünf der sechs notwendigen Themen behandelt. Lediglich für die Bekämpfung von Korruption und Bestechung enthält es keine Angaben.

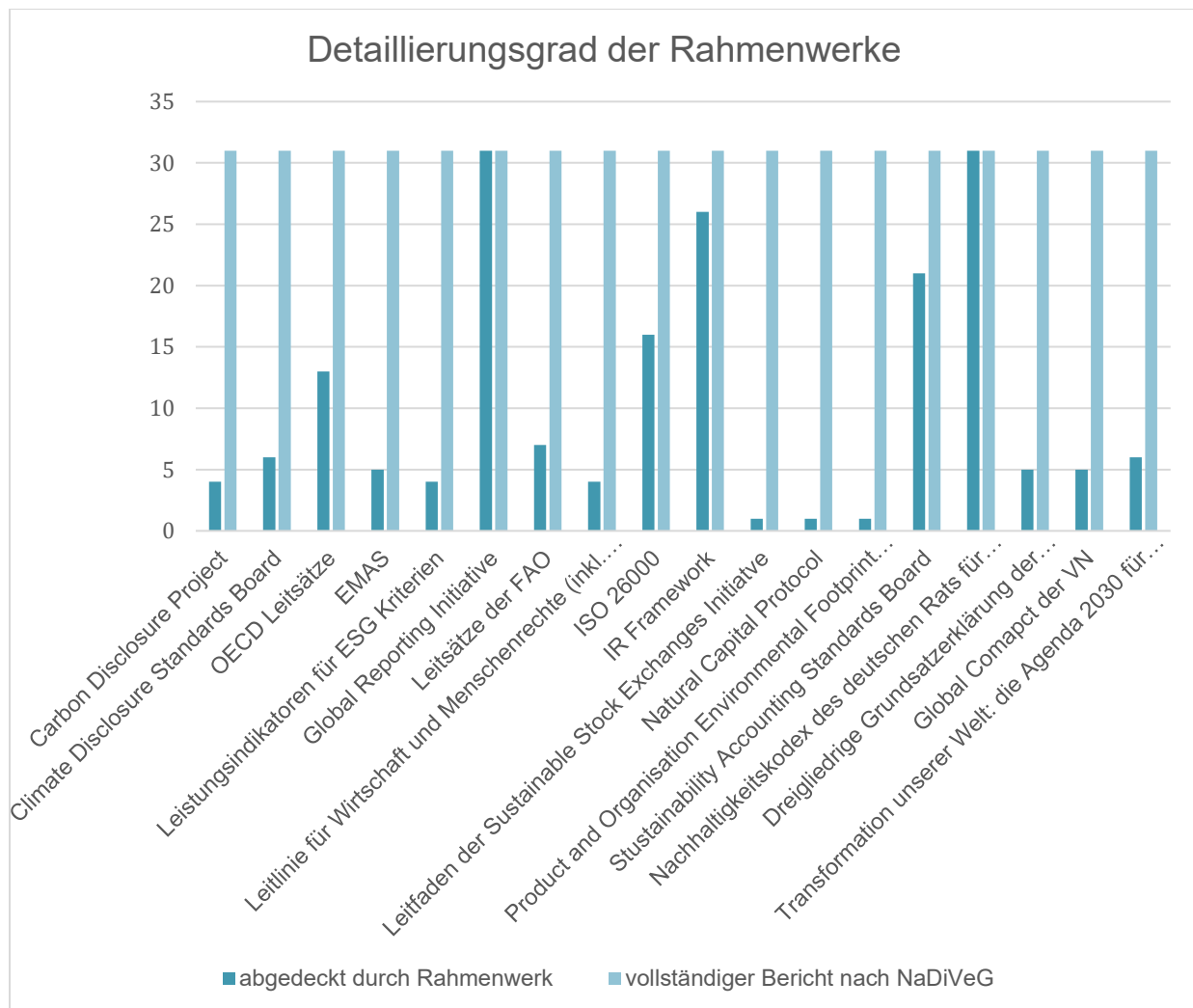


Abbildung 12 Detaillierungsgrad der Rahmenwerke

Punkt a, Beschreibung der verfolgten Konzepte, findet sich am häufigsten und wird auch meist von Werken mit niedrigem Detaillierungsgrad inkludiert.

Ebenfalls häufig inkludiert ist der Parameter c, Due-Diligence-Prozesse. Knapp gefolgt wird dieser von b, Ergebnisse der beschriebenen Konzepte und d, Risiken und negative Auswirkungen sowie deren Handhabung. Unterpunkt e, nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, ist jener Punkt der am häufigsten in den Rahmenwerken fehlt und zu einem niedrigeren Detaillierungsgrad führt. Lediglich 4 Rahmenwerke inkludieren nichtfinanzielle Leistungsindikatoren.

Besonders erwähnenswert ist außerdem, dass zwei Werke, das Natural Capital Protocol und der Product and Organisation Environmental Footprint Guide laut eigenen Angaben nicht zur Berichterstellung empfohlen werden. ISO 26000 ist als einziges Rahmenwerk kostenpflichtig.

6.3 Diskussion der Ergebnisse

Die von der EU Kommission vorgeschlagenen Rahmenwerke zur Nachhaltigkeitsberichterstellung decken höchst unterschiedliche Bereiche ab und unterscheiden sich in ihrem Detaillierungsgrad teils erheblich, was zum Teil auch ihrem Wesen geschuldet ist. Zwei genannte Werke, die GRI Standards und der Nachhaltigkeitskodex des deutschen Rates, bieten die genauesten Vorgaben für die Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung im Einklang mit dem NaDiVeG. Je nach Umsetzung bietet auch das IR Framework gute Möglichkeiten zur Berichterstellung. Dennoch enthält das Rahmenwerk selbst nicht so genaue Angaben wie die beiden voran genannten Werke. Auch ist die Art des Berichts, ein integrierter Bericht, anders zu betrachten als ein separater Nachhaltigkeitsbericht, wie er bspw. mit den GRI Standards erstellt werden kann. Es bleibt die Frage offen, inwiefern völkerrechtliche Verträge und allgemeine Leitfäden, denen Unternehmen entsprechen können, bei der Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts nach dem NaDiVeG hilfreich sein sollen. Diese bieten teilweise nur Anhaltspunkte zu einzelnen Themen oder allgemeine Grundsätze zur Verhaltensweise von Unternehmen, allerdings keine Vorgaben zur Berichterstellung. Sie könnten daher lediglich als Orientierungshilfe dienen. Viele Leitfäden, darunter die OECD Grundsätze oder die Leitlinie für Wirtschaft und Menschenrechte, sowie die trilaterale Grundsatzerklärung der ILO sind in andere Rahmenwerke eingeflossen.

Dennoch können Unternehmen durch die Kombination verschiedener Rahmenwerke nichtfinanzielle Berichte erstellen die alle vom NaDiVeG geforderten Berichtsinhalte abdecken.

Fragwürdig ist allerdings der Verweis auf Werke, die grundsätzlich andere Zwecke verfolgen und dezidiert nicht zur Erstellung von Berichten herangezogen werden sollen. So gibt das Natural Capital Protocol, eine Art Managementsystem zur standardisierten Entscheidungsfindung, explizit von sich selbst an nicht für die Erstellung von Berichten geeignet zu sein. Ebenso richtet sich der Product and Organisation Environmental Footprint Guide eher an technische Mitarbeiter und weniger an Personen, die nichtfinanzielle Erklärungen erstellen.

Fragwürdig ist auch die Angabe der Leistungsindikatoren für ESG-Kriterien. Diese an sich sind nicht einheitlich definiert und variieren stark. Sie stellen somit kein einheitliches Konzept oder Werk dar, an das sich Unternehmen zur Berichterstellung halten

können. Ratings, welche von Firmen erstellt werden, könnten allerdings (je nach Detaillierungsgrad) eine Grundlage für die Berichterstellung darstellen, oder um fehlende Punkte ergänzt werden, um einen vollständigen nichtfinanziellen Bericht nach dem NaDiVeG zu erhalten.

Das Carbon Disclosure Project, an dem sich zwar viele Unternehmen weltweit beteiligen, ist ein anderes Beispiel für ein Werk, das nicht zur alleinigen Berichterstattung geeignet ist. Die Angaben, die Unternehmen im Rahmen des Fragebogens beantworten müssen, können jedoch auch hier als Grundlage zur Erstellung eines tiefergehenden Berichts dienen.

In der Literatur wurden die GRI Standards als einziges Rahmenwerk genannt, das alle abschließenden Anforderungen der CSR-Richtlinie und des NaDiVeG erfüllt. Es ist wohl das bekannteste Rahmenwerk zur Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Eine Untersuchung aus dem Jahr 2017 zeigte ebenfalls, dass die GRI Standards das am häufigsten angewendete Rahmenwerk unter den auf dem Wiener Prime Market gelisteten Unternehmen war. Von den 13 untersuchten Unternehmen wendeten 11 die „Kernangaben nach G4“ an.²⁸⁷ Außerdem ist anzumerken dass in den GRI globale Normen wie der UN Global Compact oder die OECD-Leitsätze verankert sind.²⁸⁸ Sie dürfte die am weltweit meisten verbreitete Norm zur Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten sein.²⁸⁹ Sie sind auch jenes Rahmenwerk, dass uneingeschränkt in der Literatur empfohlen wird.²⁹⁰

Eine Untersuchung aus dem Jahr 2014, vor Veröffentlichung der EU CSR-Richtlinie, kam bereits damals zu dem Schluss, dass die GRI in der Version G4 als europaweiter Standard zur Nachhaltigkeitsberichterstattung zu höherer Transparenz und Vergleichbarkeit der Berichte führe.²⁹¹ Es wäre wünschenswert, wenn sich ein international anerkannter Standard durchsetzen würde.²⁹²

Andere Gruppen sehen das Integrated Reporting als zielführendere Alternative für die Zukunft.²⁹³ Kritisiert wird allerdings, dass integrierte Berichterstattung aufwendig ist. Außerdem sind die erstellten Berichte nicht leicht vergleichbar. Dem gegenüber ste-

²⁸⁷Vgl. *Schuschnig* (2017b), S. 527-528

²⁸⁸ Vgl. *Schubert / Senger* (2016), Rn. 100

²⁸⁹ Vgl. *Miolo / Vesper* (2012), S. 480

²⁹⁰ Vgl. *Schuschnig* (2017b), S. 526

²⁹¹ Vgl. *Roloff / Habisch / Gietl* (2014), S. 57

²⁹² Vgl. *Nagel-Jungo / Affolter* (2016), S. 432

²⁹³ Vgl. *Müller / Stawinoga* (2014), S. 67

hen Berichte die nach standardisierten Vorgaben, die etwa nach den GRI erstellt wurden, und einen gewissen Grad an Vergleichbarkeit zulassen. Das Integrated Reporting ist somit nicht geeignet, den Bedürfnissen aller Stakeholder gerecht zu werden, sondern sei besonders dem Management selbst von Nutzen, um die strategische Verankerung von Nachhaltigkeit im Unternehmen voranzutreiben.²⁹⁴ Ein Autor merkt an, dass das Thema Nachhaltigkeit des IIRC überhaupt auf die GRI ausgelagert wurde. Er begründet dies damit, dass die negativen Auswirkungen, die aus der Tätigkeit von Unternehmen resultieren, im Rahmenwerk des IIRC nicht angesprochen werden sollen.²⁹⁵ Wohingegen die GRI die Anforderungen erfüllen.²⁹⁶ Dies würde den Berichtspflichten und dem Sinn der CSR-Richtlinie widersprechen.

Ein Bericht von PWC Österreich hat analysiert, welche Rahmenwerke im ersten Jahr der Anwendung des NaDiVeG bei der Berichtserstellung herangezogen wurden: In Österreich verwiesen zwei Drittel der Unternehmen in ihrer nichtfinanziellen Berichterstattung auf die GRI. In Deutschland, wo die Richtlinie ebenfalls umgesetzt wurde, bezogen sich 60% der analysierten berichtspflichtigen Unternehmen auf die GRI.²⁹⁷ Ob sich dieser Trend fortsetzt oder die Unternehmen in Zukunft gar neu entwickelte Rahmenwerke zur Berichterstellung wählen werden, bleibt abzuwarten.

7 Zusammenfassung

Die Analyse der Rahmenwerke hat höchst unterschiedliche Ergebnisse gebracht. Dennoch können Unternehmen aus einer großen und teils sinnvollen Bandbreite von Rahmenwerken wählen, die ihnen bei der Berichtserstellung helfen können. Wurden gewisse Systeme bereits im Unternehmen verankert, wie EMAS oder ISO, bieten diese eine gute Grundlage für nichtfinanzielle Berichte, die mit wenigen Ergänzungen alle inhaltlichen Themen nach dem NaDiVeG abdecken würden. Andere Rahmenwerke, die von der EU Kommission vorgeschlagen wurden, sind lt. deren Erstellern explizit nicht zur Anwendung von Berichten geeignet. Sie richten sich entweder an einschlägiges Fachpersonal oder sollen bei der unternehmensinternen Entscheidungsfindung helfen. Ihr Vorschlag durch die EU Kommission ist daher zu hinterfragen.

²⁹⁴ Vgl. *Miolo / Vesper* (2012), S. 482

²⁹⁵ Vgl. *Flower* (2015), S. 8 und S. 10

²⁹⁶ Vgl. *Flower* (2015), S. 10-11

²⁹⁷ Vgl. PWC Österreich (2018), S. 15

Einige der von der EU Kommission genannten Werke flossen in andere Rahmenwerke ein oder bilden ihre Grundlage, was einerseits auf die völkerrechtlichen Verträge, andererseits auf lange etablierte Leitsätze zutrifft.

Der Bereich Umwelt wurde am häufigsten von allen Rahmenwerken behandelt, gefolgt von Arbeitnehmerbelangen. Die wenigsten Rahmenwerke beschäftigten sich mit dem Thema Diversität.

Die größten Defizite beim Detaillierungsgrad wiesen die Rahmenwerke durch das Fehlen von nichtfinanziellen Leistungsindikatoren auf die für die Berichterstellung herangezogen werden könnten. Lediglich 4 Frameworks enthielten entsprechende Angaben.

Die beiden in der Literatur als am zukunftsweisendsten erachteten Werke sind die GRI und das IR Framework, wobei die GRI verbreiteter sind und auch, neben dem deutschen Nachhaltigkeitskodex, als einziges Rahmenwerk alle Bereiche für die Berichterstellung lückenlos abdecken. Der deutsche Nachhaltigkeitskodex dürfte insbesondere für Unternehmen im deutschsprachigen Wirtschaftsraum interessant sein. Er baut ebenfalls auf den GRI auf. Bestimmte Meinungen in der Literatur vertreten die Ansicht, dass die Zukunft nicht in gesonderten, sondern integrierten Berichten liegt. Für Unternehmen, die diese anwenden ist besonders das IR Framework interessant. Je nach Ausgestaltung in der Praxis deckt es unterschiedlich viele notwendige Berichtsinhalte des NaDiVeG ab. Welche Form der Berichterstattung in Zukunft mehr Anwendung findet bleibt abzuwarten. Ebenso wird sich zeigen ob die Liste der empfohlenen Rahmenwerke in Zukunft gleichbleibt, eingeschränkt oder gar ausgeweitet wird. Interessant wäre ebenfalls, ob in Zukunft ein gesondertes Verfahren, ähnlich den Verfahren für die Übernahme der IFRS Standards, für die Übernahme von Rahmenwerken die zulässig für die Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten sind, eingeführt wird.

Literaturverzeichnis

Gesetzestexte

Unternehmensgesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.5.1897 (dRGBI. S 219/1897), zuletzt geändert durch Erwachsenenschutz-Anpassungsgesetz vom 14.08.2018 (BGBl. I Nr. 58/2018)

Kommentare

Schuschnig, Tanja: § 243ff UGB, Lagebericht in BilPoKom Bilanzposten-Kommentar, hrsg. von *Kanduth* Kristen und *Fritz-Schmied*, 1. Auflage 2017, Linde Verlag

Baumüller, Josef: § 243 UGB in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, hrsg. von *Bertl*, Romuald und *Mandl*, Dieter, 22. Auflage 2018, LexisNexis

Mittelbach-Hörmanseder, Stephanie: § 189a Z 1 UGB in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, hrsg. von *Bertl*, Romuald und *Mandl*, Dieter, 22. Auflage 2018, LexisNexis

Schubert, Reinhard / *Senger*, Thomas: § 38 Konzernlageberichterstattung in: Beck'sches IFRS Handbuch hrsg. von *Driesch* et. al., 5. Auflage 2016, Beck Verlag

Bücher

Egger, Anton / *Samer*, Helmut / *Bertl*, Romuald: Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band 3, 1. Auflage, 2013

Hauschka, Christoph / *Moosmayer*, Klaus / *Lösler*, Thomas: Corporate Compliance Handbuch der Haftungsvermeidung im Unternehmen, 3. Auflage, Beck Verlag, 2016

National Research Council: History of Sustainability, National Academies Pres, 2011

Martens, Jens / *Oberland*, Wolfgang: Die Agenda 2030 Globale Zukunftsziele für nachhaltige Entwicklung, hrsg. von Global Policy Forum und terre des hommes, 2017

Mayer, Katja: Nachhaltigkeit: 111 Fragen und Antworten Nachschlagewerk zur Umsetzung von CSR im Unternehmen, Springer, Wiesbaden 2017

Szabo, Daniel Gergely: Mandatory Corporate Social Responsibility Reporting in the EU: Comprehensive Analysis of Various Corporate Reporting Instruments' Current Capacity and Future Potential to Convey Non-financial Information, Eleven International Publishing, 2016

Treutner, Erhard: Globale Umwelt und Sozialstandards Nachhaltige Entwicklungen jenseits des Nationalstaats, Springer, 2018

Thielemann, Ulrich / Ulrich, Peter: Standards guter Unternehmensführung Zwölf Initiativen und ihr normativer Orientierungsgehalt, St. Galler Beiträge zur Wirtschaftsethik, Band 43, 2009

Weidmann, Karen: Der Beitrag der OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen zum Schutz der Menschenrechte, Schriften zum Völkerrecht, Band 208, Berlin 2013

Whitfield, Ronald / McNett, Jeanne (2014): A Primer on Sustainability: In the Business Environment

Sammelwerke

Beyhs, Oliver / Link, Robert / Krause, Bettina (2013): Integrated Reporting: Konzeptuelle Grundlagen und praktische Überlegungen nach dem Consultation Draft des International <IR> Framework (IIRC), in: Financial Reporting 2.0., hrsg. von Engelbrechtsmüller und Kerschbaumer, 2013, S. 47-52

Deinert, Stefanie (2015): Die CSR-Berichtspflicht und die Belange der Arbeitnehmer und sonstigen Erwerbstätigen in der Liefer- und Wertschöpfungskette, in: Corporate Social Responsibility (CSR) - Die Richtlinie 2014/95/EU Chancen und Herausforderungen, hrsg. von Stefanie Deinert et al., Band 4, Kassel 2015, S. 56-86.

Döpfner, Claudia (2016) : Wie nützlich sind Nachhaltigkeitsratings für eine nachhaltige Entwicklung von Unternehmen? Umsetzung -- Möglichkeiten – Grenzen, in: Finanzratings Nachhaltige Finanzwirtschaft: Rating statt Raten!, hrsg. von *Kopp, Heidrun*, Springer Verlag, Berlin Heidelberg, S.55-63

Kopp, Heidrun (2016): Nachhaltigkeitsratings: Zur "Vermessung" von Nachhaltigkeit im Finanzbereich, in: CSR und Finanzratings: Nachhaltige Finanzwirtschaft: Rating statt Raten!, hrsg. von *Kopp, Heidrun*, Springer Verlag, Berlin Heidelberg, 2016, S. 1-4

Rehbinder, Eckhardt (2015): Corporate Social Responsibility - von der gesellschaftspolitischen Forderung zur rechtlichen Verankerung, in: Corporate Social Responsibility (CSR) - Die Richtlinie 2014/95/EU Chancen und Herausforderungen, hrsg. von *Stefanie Deinert et al.*, Band 4, Kassel 2015, S. 10-37

Schank, Christoph et. al (2016): Die ISO 26000 als institutionelle Verankerung organisationaler Verantwortung in: Die Normierung der gesellschaftlichen Verantwortung von Organisationen, hrsg. von *Scholz, Markus* und *Cuzary, Marie*, Wien 2016, S. 29-41

Schmiedeknecht, Maud / Wieland, Josef (2015): ISO 26000, 7 Grundsätze, 6 Kernthemen, in: Corporate Social Responsibility Verantwortungsvolle Unternehmensführung in Theorie und Praxis, hrsg. von *Schneider, Andreas* und *Schmidpeter, Rene*, 2. Auflage, Berlin 2015, S. 299-310

Schrader, Christian (2015): Entwicklung und Entwicklungsoptionen der Richtlinie 2014/95/EU, in: Corporate Social Responsibility (CSR) - Die Richtlinie 2014/95/EU Chancen und Herausforderungen, hrsg. von *Stefanie Deinert et al.*, Band 4, Kassel 2015, S. 38-55.

Tober, Claudia (2016): Der Markt für nachhaltige Geldanlagen in Deutschland und Europa -- Standards und Trends, in: Finanzratings Nachhaltige Finanzwirtschaft: Rating statt Raten!, hrsg. von *Kopp, Heidrun*, Springer Verlag, Berlin Heidelberg, 2016, S. 65-77.

Zeitschriften

Amelio, Stefano (2017): CSR and Social Entrepreneurship: The Role of the European Union, in: *Management Dynamics in the Knowledge Economy*, Vol. 5 (2017), No. 3, S. 335-354.

Andrew, Jane / Cortese, Corinne (2011): Carbon Disclosures: Comparability, the Carbon Disclosure Project and the Greenhouse Gas Protocol, in: *Australasian Accounting, Business and Finance Journal* 5(4), 2011, 5-18.

Axjonow, Anastasia / Ernstberger, Jürgen / Pott, Christiane (2016): Auswirkungen der CSR-Berichterstattung auf die Unternehmensreputation, in : *uwf Umwelt Wirtschafts-Forum*, Volume 24, Issue 2-3 (2016), S. 215-221.

Baumüller, Stefan / Frey, Brigitte (2017): Nachhaltigkeitsberichterstattung rückt in die Verantwortung von Vorstand und Aufsichtsrat, in: *Aufsichtsrat aktuell*, Heft 1/2017, S. 7-15.

Baumüller, Stefan / Schaffhauser-Linzatti, Michaela-Maria (2017): Nichtfinanzielle Erklärung oder nichtfinanzieller Bericht?, in: *CFO aktuell*, Mai 2017, S. 102-105.

Baumüller, Stefan / Sopp, Karina (2017): Die Leitlinien der EU-Kommission für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen: Orientierungshilfe ohne Orientierung, in: *IRZ*, Heft 9 (2017), S. 377-383.

Baumüller, Stefan (2017a): Neue Regelungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (Teil I) Auswirkungen des NaDiVeG auf die Berichterstattung der Unternehmen, in: *ecolex* (2017), S. 474-476.

Baumüller, Stefan (2017b): Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren Wichtige Begriffe im Überblick, in: *SWK-Heft-15* (2017): S. 748-750.

Baumüller, Stefan (2017c): Zur Prüfung nichtfinanzieller Erklärungen bzw. nichtfinanzieller Berichte durch den Abschlussprüfer; Neue Fragen durch das NaDiVeG und Lösungsvorschläge hierzu, in: *Der Wirtschaftstreuhänder*, Heft 3/2017, S. 192-196.

Baumüller, Stefan (2017d): Prüfungsintensität und Berichtsform im Rahmen des Na-DiVeG Wechselwirkungen und Spannungsfelder, in: Der Wirtschaftstreuhänder, Heft 4/2017, S. 255-258.

Bevan, David / Corvellec, Hervé / Fäy, Eric (2011): Responsibility Beyond CSR: in: Journal of Business Ethics, 101 (2011), S. 1-4.

Bijlmakers, Stephanie (2013): Business and human right governance and democratic legitimacy: the UN "Protect, Respect and Remedy" Framework and the Guiding Principles, in: Innovation: The European Journal of Social Science Research, 2013, Vol 26, S. 288-301.

Blab, Daniel / Blab-Stojanovic Maja (2017): Nachhaltigkeitsberichterstattung anhand der der GRI Standards - Ein Vergleich zu GRI G4, in: Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Heft 07-08 (2017), S. 307-316.

Boochs, Sebastian (2017): Aus GRI Leitlinien werden GRI Standards, in: Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Heft 07-08, 2017, Seite M1

Brink, Alexander / Schweren, Felix (2016): CSR-Berichterstattung in Europa, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik, 17. Jg. (2016), Heft 1, S. 177-197.

Davitti, Daria (2016): Refining the Protect, Respect and Remedy Framework for Business and Human Rights and its Guiding Principles, in: Human Rights Law Review, 2016, Issue 16, S. 55-75.

Depoers, Florence / Jeanjean, Thomas / Jerome, Tiphaine (2016): Voluntary Disclosure of Greenhouse Gas Emissions: Contrasting the Carbon Disclosure Project and Corporate Reports, in: Journal of Business Ethics, 2016 Vol 134, Issue 3, 445-461.

Dienes, Dominik / Veltes, Patrick (2014): Das finale IIRC-Rahmenkonzept zum Integrated Reporting Kritische Würdigung wesentlicher Inhalte und Änderungen gegenüber der Entwurfsfassung, in: IRZ 2014, S. 67-72.

Eufinger, Alexander (2015): Die neue CSR-Richtlinie - Erhöhung der Unternehmenstransparenz in Sozial- und Umweltbelangen, in: *EuZW* (2015), S. 424-428.

Flower, John (2014): The International Integrated Reporting Council A story of failure, in: *Critical Perspectives on Accounting*, 27 (2015), S. 1-17.

Freeman, Ina / Hasnaoui, Amir (2011): The Meaning of Corporate Social Responsibility: The Vision of Four Nations, in: *Journal of Business Ethics*, 100 (2011), S. 419-443.

Frey, Brigitte (2018): Mindestanforderungen an die Berichterstattung laut NaDiVeG, in: *RWZ* 2018, Heft 1, S. 28-32.

Frey, Brigitte / Rogl, Georg (2017): Inhaltliche Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung; Das NaDiVeG als neuer Maßstab, in: *CFO aktuell*, Heft 03 (2017), S. 98-101.

Gedlicka, Werner (2018): Aufgaben und Rolle des gesetzlichen Abschlussprüfers zur nichtfinanziellen Berichterstattung gemäß NaDiVeG, in: *RWZ*, Heft 1/2018, S. 18 ff.

Giesen, Nils (2018): Richtig berichten: Die Corporate-Social-Responsibility-Richtlinie, in: *Wirtschaftsinformatik & Management*, Volume 10, Issue 2, S. 80-85.

Haberl-Arkurst, Birgit / Milla, Aslan (2018): Wesentlichkeitsanalyse in der nichtfinanziellen Berichterstattung, in: *RWZ* 2018, Heft 6, S. 23-26.

Haller, Axel / Koch, Manuela / Schnabel, Johann (2014): Behandlung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren in der Unternehmensberichterstattung nichtkapitalmarktorientierter Konzerne - Ergebnisse einer Interviewstudie, in: *Der Betrieb*, Heft 45 (2014), S. 2541-2546.

Hillmer, Hans-Jürgen / Kajüter, Peter (2014): Integrated Reporting öffnet neue Perspektiven für das Rechnungswesen, in: *IRZ* 2014, S. 321-322.

Hiß, Stefanie (2010): Corporate Social Responsibility - Innovation oder Tradition? Zum Wandel der gesellschaftlichen Verantwortung von Unternehmen in Deutschland, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik, 10. Jg. (2009), S. 287-303.

Hoffmann, Jan (2012): Die OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen, in: Zeitschrift für Umweltpolitik und Umweltrecht, 4/2012, 35 Jahrgang, S. 399-420.

Humbert, Franziska (2018): Corporate Social Responsibility und die Frage nach staatlicher Regulierung: Eine rechtspolitische Einschätzung, in: Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht 2-3, 2018, S. 295-315.

Kasolowsky, Boris / Volland, Thomas (2014): Die OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen und ihre Durchsetzung im Wege von Beschwerdeverfahren vor der Nationalen Kontaktstelle, in: NZG 2014, 1288.

Krajewski, Markus (2018): Legitimationsfragen internationaler Rahmenwerke für die CSR-Berichterstattung: Inhalt, Regelgeber und Durchsetzungsmechanismen, in: Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht 2-3, 2018, S. 271-294.

Lindbauer, Leonhardt (2018): Auslegungsfragen zur nichtfinanziellen Berichterstattung nach dem NaDiVeG – Erkenntnisse der AFRAC und weiterführende Lösungsansätze, in: RWZ 2018, Heft 4, S. 12-16.

Maniora, Janine (2015): Die neue EU-Richtlinie zur Offenlegung nichtfinanzieller Informationen: Verum oder Placebo? - Eine Ex ante-Analyse nichtfinanzieller Informationsanforderungen ausgewählter EU-Mitgliedstaaten und Ex post-Implicationen, in: Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Heft 03 (2015), S. 153 ff.

Meeh-Bunse, Gunther / Hermeling, Anke / Schomaker, Stefan (2016): CSR-Richtlinie Inhalt und potentielle Auswirkungen auf kleine und mittlere Unternehmen; Berichterstattung von Unternehmen über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, in: DStR 2016, S. 2769-2773.

Miolo, Alessandro / Vesper, Mark (2012): Integrated Reporting – Wirklich ein Bedürfnis?, in: IRZ 2012, S. 479-482.

Mock, Sebastian (2017): Die Leitlinien der Europäischen Kommission zur CSR-Berichterstattung, in: Der Betrieb, Heft 37 (2017), S. 2144-2147.

Müller, Stefan / Scheid, Oliver (2017a): Leitlinien der Europäischen Kommission zur nichtfinanziellen Berichterstattung; Vereinheitlichung der Berichterstattung und Ausstrahlungswirkung auf weitere Unternehmen, in: DStR (2017), S. 2240-2246.

Müller, Stefan / Scheid, Oliver (2017b): Nichtfinanzielle Erklärung; Ein Beispiel, wie Regelungen für bestimmte Unternehmen von öffentlichem Interesse auch ganz schnell auf den Mittelstand durchschlagen können, in: BC (2017), S. 457-459.

Müller, Stefan / Stawinoga, Martin (2014): Nachhaltigkeitsberichterstattung bzw. integrierte Berichterstattung: Pflicht oder Kür?, in: Zeitschrift für Umweltpolitik und Umweltrecht, 1/2014, 37. Jahrgang, S. 58-77.

Murphy, Matthew / Vives, Jordi (2013): Perceptions of Justice and the Human Rights Protect, Respect, and Remedy Framework, in: Journal of Business Ethics (2013); Volume 116, Issue 4, S. 781-797.

,

Nagel-Juno, Gabriela / Affolter, Beat (2016): Nachhaltigkeitsberichterstattung im Rahmen integrierter Berichterstattung, in: IRZ 2016, S. 427-432.

Ott, Christian / Schiemann, Frank / Günther, Thomas (2017): Disentangling the determinants of the response and the publication decisions: The case of the Carbon Disclosure Project, in: Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 36, Issue 1 (2017), 14-33.

Roloff, Martin / Habisch, André / Gietl, Simon (2014): Cross national differences on sustainability reporting – Can the GRI fill the legislation gap?, in: Zeitschrift für Umweltpolitik und Umweltrecht, 1/2014, 37. Jahrgang, S. 28-57.

Sarkar, Soumodip / Searcy, Cory (2016): Zeitgeist or chameleon? A quantitative analysis of CSR definitions, in: Journal of Cleaner Production, 135 (2016), S. 1423-1435.

Schuschnig, Tanja (2017a): Die Erweiterung der nichtfinanziellen Berichterstattung Die neuen Berichtspflichten im Jahresabschluss nach UGB zu Nachhaltigkeitsaspekten, in: SWK, Heft 13/14 (2017), S. 702-707.

Schuschnig, Tanja (2017b): Aktueller Stand der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen des Prime Market der Wiener Börse, in: IRZ 2017, S. 525-531.

Sethi, Prakash / Schepers, Donald (2014): United Nations Global Compact: The Promise-Performance Gap, in: Journal of Business Ethics, Juni 2014, Vol 122, issue 2, S. 193-208.

Stawinoga, Martin (2017): Die Richtlinie 2014/95/EU und das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz – Eine normative Analyse des Transformationsprozesses sowie daraus resultierender Implikationen für die Rechnungslegungs- und Prüfungspraxis, in: uwf Umwelt Wirtschafts Forum, 2017, Vol. 25, Iss. 3-4, S. 213-227.

Thistlethwaite, Jason (2015): The politics of experimentation in climate change risk reporting: the emergence of the Climate Disclosure Standards Board, in: Environmental Politics, Vol 24. No. 6 (2015), S. 970-990.

Thurnher, Viktor / Meusburger-Hammerer, Gabriele (2017): Soziale Verantwortung der Unternehmen durch Bilanzrecht? Ein kritischer Beitrag zum Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz, in: Der Gesellschafter, 03/2017, S 167-173.

Voland, Thomas (2014): Erweiterung der Berichtspflichten für Unternehmen nach der neuen CSR-Richtlinie, in: Der Betrieb, Heft 49 (2014), S. 2815-2818.

Williams, Olivier (2014): The United Nations Global Compact: What Did It Promise?, in: Journal of Business Ethics, Juni 2014, Volume 122, Issue 2, S. 241-251.

Zumbansen, Peer (2006): The conundrum of Corporate Social Responsibility: Reflection on the changing nature of firms and states, in: CLYPE Research Paper, No. 01-3 (2006), S. 1-25.

Zumbansen, Peer (2009): The evolution of the Corporation: Organization, Finance, Knowledge and Corporate Social Responsibility, in: CPW Research Paper, 5. Jg (2009), S. 1-40.

Stellungnahmen

AFRAC (März 2016): AFRAC-Stellungnahme 9 Lageberichterstattung (UGB)

AFRAC (September 2017): Entwurf für die Überarbeitung der AFRAC-Stellungnahme 9: Lageberichterstattung (UGB)

Grabosch, Robert (Juni 2015): Rechtsgutachten zur Umsetzung der CSR-Berichtspflichten – Richtlinie (2014/95/EU) über Offenlegungspflichten von Unternehmen im Hinblick auf nichtfinanzielle Angaben, Rechtsgutachten im Auftrag von Oxfam Deutschland

EU Dokumente

Amtsblatt der Europäischen Union C 39 (2003): Entschließung des Rates vom 6. Februar zur sozialen Verantwortung der Unternehmen, vom 18.2.2003, **2003/C 39/02**, S. 3-4. Abgerufen am 27.10.2017 unter: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2003.039.01.0003.01.DEU&toc=OJ:C:2003:039:TOC

Amtsblatt der Europäischen Union L 330/1 (2014): Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates, vom 15.11.2014, **L330/1**. Abgerufen am 30.10.2017 unter <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=celex%3A32014L0095>

Amtsblatt der Europäischen Union C 215/1 (2017): Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen, vom 5.7.2017, **2017/C 215/01**. Abgerufen am 03.11.2017 unter [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN)

Europäische Kommission (2001): Grünbuch - Europäische Rahmenbedingungen für die soziale Verantwortung der Unternehmen, **KOM(2001) 366** vom 18.7.2001. Abgerufen am 27-10-2017 unter: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52001DC0366&from=DE>

Europäische Kommission (2006): Partnerschaft für Wachstum und Beschäftigung: Europa soll auf dem Gebiet der sozialen Verantwortung der Unternehmen führend werden, **KOM(2006) 136** vom 22.3.2006. Abgerufen am 27.10.2017 unter: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52006DC0136&from=DE>

Europäische Kommission (2011): Eine neue EU-Strategie (2011-2014) für die soziale Verantwortung der Unternehmen (CSR), **KOM(2011) 681** vom 25.10.2011. Abgerufen am 27.10.2017 unter: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2011/DE/1-2011-681-DE-F1-1.Pdf>

Europäische Kommission (2013): Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates im Hinblick auf die Offenlegung nichtfinanzieller und die Diversität betrefender Informationen durch bestimmte große Gesellschaften und Konzerne, **KOM(2013) 207** vom 16.4.2013,. Abgerufen am 30.10.2017 unter: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0207:FIN:DE:PDF>

Online Ressourcen

BDI (2015): Positionspapier PEF sinnvoll und konsistent gestalten, D 0689, abgerufen unter https://bdi.eu/media/themenfelder/umwelt/downloads/umweltinformationen-produkte-und-dienstleistungen/Positionspapier_PEF_deutsch.pdf am 19.7.2018

Bundeskanzleramt (2016): Beiträge der Bundesministerin zur Umsetzung der Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung in Österreich, Darstellung 2016, abgerufen am 23.7.2018 unter: <http://archiv.bka.gv.at/DocView.axd?CobId=65724>

Bundesministerium für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort: Weiterentwicklung der OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen, abgerufen am 9.7.2018 unter: <https://www.bmdw.gv.at/Aussenwirtschaft/investitionspolitik/Seiten/Weiterentwicklung-der-OECD-Leits%C3%A4tze-f%C3%BCr-multinationale-Unternehmen.aspx>

Climate Disclosure Standards Board (CDSB) (2012): Climate Change Reporting Framework, abgerufen am 12.06.2018 unter: https://www.cdsb.net/sites/default/files/cdsb_climate_change_reporting_framework_edition_1.1_0.pdf

Climate Disclosure Standards Board (CDSB) (2018): CDSB Framework for reporting environmental information, natural capital and associated business impacts, abgerufen am 12.06.2018 unter: https://www.cdsb.net/sites/default/files/cdsb_framework_2.1.pdf

DNK Kriterien, abgerufen am 17.7.2018 unter: https://www.deutscher-nachhaltigkeitskodex.de/fileadmin/user_upload/dnk/dok/DNK-Kriterien.pdf

Davis, John (2013): Why CDP, GRI, DJSI stand out among sustainability frameworks, in: GreenBiz Intelligence Panel, veröffentlicht am 19.8.2013. Abgerufen am 11.11.2017 unter: <https://www.greenbiz.com/blog/2013/08/19/why-cdp-gri-djsi-stand-out-among-sustainability-frameworks>

Europäische Kommission (2012): Product Environmental Footprint (PEF) Guide, abgerufen unter <https://www.reteclima.it/wp-content/uploads/PEF-methodology-final-draft.pdf> am 19.7.2018

Europäische Kommission (2013): Empfehlung der Kommission vom 9. April 2013 für die Anwendung gemeinsamer Methoden zur Messung und Offenlegung der Umweltleistung von Produkten und Organisationen, 2013/179/EU

Gilman, Kelly / Schulschenk, Jess (2013): Sustainability Accounting Standards Board, Ernest& Young, abgerufen am 20.7.2018 unter [http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/Sustainability_accounting_standards_board/\\$FILE/130304%20Inform%20Vol%203%2014-17.pdf](http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/Sustainability_accounting_standards_board/$FILE/130304%20Inform%20Vol%203%2014-17.pdf)

GRI (2016): Introducing the GRI Standards, abgerufen am 14.7.2018 unter <https://www.globalreporting.org/standards/resource-download-center/?g=02a1469d-560d-48ff-a5bb-41548e727af4>

GRI (2017): Linking the GRI Standards and the European Directive on non-financial and diversity disclosure, abgerufen am 11.11.2017 unter: <https://www.globalreporting.org/standards/resource-download-center/linking-gri-standards-and-european-directive-on-non-financial-and-diversity-disclosure/?g=be0808e5-ac25-42f9-a52c-0abfc6a7f0c7>

ISO (2010): ISO 26000, abgerufen am: 2.7.2018 unter <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:26000:ed-1:v1:en>

ISO (2014): GRI G4 Guidelines and ISO 26000: 2010, abgerufen am 2.7.2018 unter: https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/archive/pdf/en/iso-gri-26000_2014-01-28.pdf

ISO (2015): ISO 26000 and the International Integrated Reporting (IR) Framework, abgerufen am 2.7.2018 unter: https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/archive/pdf/en/iso_26000_and_ir_international_integrated_reporting.pdf

ISO (2016a): ISO in brief, abgerufen am 2.7.2018 unter: https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/archive/pdf/en/iso_in_brief_2015.pdf

ISO (2016b): ISO 26000 and SDGs, abgerufen am 2.7.2018 unter: https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/archive/pdf/en/iso_26000_and_sdgs.pdf

ISO (2017): ISO 26000 and OECD Guidelines, abgerufen am: 2.7.2018 unter: <https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/store/en/PUB100418.pdf>

OECD (2011): OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen Neufassung 2011, abgerufen am 2.8.2018 unter https://www.bmdw.gv.at/Aussenwirtschaft/investitions-politik/Documents/OECD-Leits%C3%A4tze%202011_deutsch.pdf

OECD/FAO (2016): OECD/FAO-Leitfaden für verantwortungsvolle landwirtschaftliche Lieferketten, abgerufen am 30.7.2018 unter: https://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Downloads/M-O/oecd-fao-guidance-de.pdf?__blob=publicationFile&v=2

Österreichischer Nationaler Kontaktpunkt: OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen, abgerufen am 6.7.2018 unter: https://www.bmdw.gv.at/Aussenwirtschaft/oesterreichswirtschaftsbeziehungen/gegengeschaefte/Documents/oeNKP_Faltblatt_deutsch_barrierefrei%20und%20gepr%C3%BCft.pdf

PWC Österreich (2018): Das erste Jahr NaDiVeG - Ergebnisse, Erfahrungen, Empfehlungen, abgerufen am 20.10.2018 unter: https://www.pwc.at/de/publikationen/klimawandel-nachhaltigkeit/pwc_wu_das_erste_jahr_nadiveg_web.pdf

RNE (2017): Der Deutsche Nachhaltigkeitskodex Maßstab für nachhaltiges Wirtschaften, Fassung 2017, abgerufen am 17.7.2018 unter: https://www.deutscher-nachhaltigkeitskodex.de/fileadmin/user_upload/dnk/dok/kodex/DNK_Broschuere_2017.pdf

SSE (2015): Model Guidance on Reporting ESG Information to Investors: A voluntary tool for stock exchanges to guide issuers, abgerufen am 2.8.2018 unter: <http://www.sseinitiative.org/wp-content/uploads/2017/06/SSE-Model-Guidance-on-Reporting-ESG.pdf>

UN Global Compact (2018) abgerufen am 04.7.2018 unter <https://www.unglobalcompact.org/participation/join/commitment>

Anhang

Abstract

Das im Jahr 2016 veröffentlichte Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz ist die Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU in Österreich. Die Richtlinie und das Gesetz schaffen erstmalig einheitliche Mindestangaben für die Erstellung von nichtfinanziellen Berichten bzw. Erklärungen. Gleichzeitig dürfen international anerkannte Rahmenwerke für die Berichterstellung verwendet werden.

Die vorliegende Masterarbeit hat die von der EU Kommission in der Richtlinie 2014/95/EU und den Leitlinien vorgeschlagenen Rahmenwerke zur Nachhaltigkeitsberichterstattung untersucht und versucht festzustellen, ob diese vergleichbar sind und alle gleich gut geeignet sind, einen Bericht nach den im NaDiVeG geforderten Angaben zu erstellen.

Basis für die Analyse bildet eine Literaturrecherche. Zu Beginn wurde das NaDiVeG vorgestellt, um den abzudeckenden gesetzlichen und inhaltlichen Rahmenbereich festzulegen. Anschließend wurden die von der Kommission vorgeschlagenen Berichtswerke näher beleuchtet.

In der anschließenden Analyse wurden Rahmenwerke nach Art kategorisiert und auf die abgedeckten Berichtsinhalte lt. Vorgabe des NaDiVeG sowie den Detaillierungsgrad untersucht.

Von den untersuchten Werken decken lediglich zwei alle vollständig vom NaDiVeG geforderten Angaben ab, bei einem dritten hängt es von der jeweiligen Ausgestaltung ab. Dennoch ist es mit einer Kombination aus unterschiedlichen Werken möglich vollständige Berichte im Einklang mit dem NaDiVeG zu erstellen.