



umweltbundesamt[®]

ERNST & YOUNG
Quality In Everything We Do

**LEITLINIE ZU WESENTLICHEN
NICHTFINANZIELLEN
LEISTUNGSINDIKATOREN, INSBESONDERE
ZU UMWELT- UND
ARBEITNEHMERINNENBELANGEN, IM
LAGEBERICHT**

Projektpartnerinnen

DI Monika Brom

Abt. Nachhaltige Entwicklung
Umweltbundesamt
Spittelauerlände 5
A-1090 Wien
Tel. +43/1/31304-5535
E-Mail: monika.brom@umweltbundesamt.at
Internet: <http://www.umweltbundesamt.at>

Mag. Brigitte Frey

Ernst & Young
A-1220 Wien, Wagramer Str. 19
Tel: +43 1 21170-1083
E-Mail: Brigitte.Frey@at.ey.com
Internet: <http://www.ey.com/austria>

Univ.-Doz. Mag. Dr. Christine Jasch

Institut für Ökologische Wirtschaftsforschung
Rechte Wienzeile 19/10
1040 Wien
Tel: +43 1 5872189
E-Mail: jasch.christine@ioew.at
Internet: <http://www.ioew.at>

Förderungsgeber

Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit, www.bmwa.gv.at
Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft,
www.lebensministerium.at

Lektorat: Maria Deweis

Zitiervorschlag: IÖW – Institut für Ökologische Wirtschaftsforschung (Hg.) (2008): Brom, M.; Frey, B. & Jasch, C.: Leitlinie zu wesentlichen nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, insbesondere zu Umwelt- und ArbeitnehmerInnenbelangen, im Lagebericht.

Impressum:

Medieninhaber und Herausgeber: Institut für Ökologische Wirtschaftsforschung (IÖW)

© IOEW, Wien 2008
Alle Rechte vorbehalten
ISBN 3-901173-31-5

Inhaltsverzeichnis

1	Zielsetzung der Leitlinie	5
2	Zusammenhang zwischen CSR, Nachhaltigkeitsberichterstattung und Unternehmenswert .	8
3	Hintergrund und rechtliche Rahmenbedingungen	12
3.1	Rechtliche Grundlagen	12
3.2	Grundlagen der Lageberichterstattung	13
3.3	Prinzip der Wesentlichkeit	17
3.4	Regelwerke und Standards zu CSR und Nachhaltigkeit	21
4	Umweltaspekte	26
5	ArbeitnehmerInnen- und Menschenrechtsaspekte	42
6	Ökonomische und gesellschaftliche Aspekte	49
7	Produktspezifische Aspekte	53
8	Zusammenfassung	56
9	Literaturverzeichnis.....	59

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Kursentwicklung österreichischer Nachhaltigkeitsfonds im Vergleich zum MSCI

Abbildung 2: Themenüberschneidungen im unternehmensbezogenen Reporting.

Abbildung 3: Klassifikation betrieblicher Umweltkennzahlen (JASCH et al. 1997).

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Wesentliche Themenfelder verantwortungsvoller Unternehmensführung entlang der Wertschöpfungskette.

Tabelle 2: Physische Materialbilanz: Input und Output (nach Jasch C. & Savage D. 2005).

Tabelle 3: Umweltkennzahlen der Metallerzeuger

Tabelle 4: Umweltkennzahlen in der Nahrungsmittel- und Getränkeindustrie

Tabelle 5: Umweltkennzahlen in der KFZ-Branche

Tabelle 6: Umweltkennzahlen der Krankenhäuser und Kliniken

Tabelle 7: Umwelt- und betriebliche Kennzahlen im Bauwesen

Tabelle 8: IFAC-Umweltkostenkategorien (Jasch & Savage 2005)

Tabelle 9: Zusammenfassung wesentlicher operativer Umweltkennzahlen

Tabelle 10: Zusammenfassung relevanter Umweltaspekte und -kennzahlen

Tabelle 11: GRI-Kennzahlen Aspekt Arbeitsbedingungen (GRI 2006)

Tabelle 12: Zusammenfassung relevanter ArbeitnehmerInnen- und Menschenrechtsaspekte

Tabelle 13: GRI Kennzahlen Aspekt Ökonomie (GRI 2006)

Tabelle 14: Zusammenfassung relevanter ökonomischer Aspekte

Tabelle 15: GRI Kennzahlen Aspekt Gesellschaft (GRI 2006)

Tabelle 16: Zusammenfassung relevanter gesellschaftlicher Aspekte und Kennzahlen

Tabelle 17: GRI Kennzahlen Aspekt Produktverantwortung (GRI 2006)

Tabelle 18: Zusammenfassung relevanter produktspezifischer Aspekte und Kennzahlen

Tabelle 19: Zusammenfassung der wesentlichen Leistungskennzahlen

1 Zielsetzung der Leitlinie

Diese unverbindliche Leitlinie richtet sich primär an jene rund 850 großen Kapitalgesellschaften und jene offenkundigspflichtigen Konzerne, die seit Inkrafttreten des Rechnungslegungsänderungsgesetzes (ReLÄG 2004) am 1.1.2005 verpflichtet sind, u.a. auch Informationen über Umwelt- und ArbeitnehmerInnenbelange in den Lagebericht¹ aufzunehmen.

Die vorliegende Leitlinie will

- Hilfestellung dabei geben, welche Kennzahlen und Informationen zu Umwelt- und ArbeitnehmerInnenbelangen im Allgemeinen sowie bezogen auf die Anforderungen des Unternehmensgesetzbuchs (UGB) an den Lagebericht im Besonderen für Unternehmen relevant sind.
- Unternehmen dazu anregen, sich sachlich fundiert mit der Frage auseinander zu setzen, welche Kennzahlen angesichts der Geschäftstätigkeit wesentlich sind.
- Bezüge zwischen (EU-)Normen zur Rechnungslegung und bestehenden Systemen zum Umweltmanagement wie EMAS, ISO 14001 und ISO 14031, Nachhaltigkeitsberichten nach den Anforderungen der Global Reporting Initiative (GRI) oder Initiativen wie die der United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), den UN Global Compact, die OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen (OECD 2000) oder die ISO 26000 zu Social Responsibility aufzeigen.

Es gibt in Österreich einige Unternehmen, die seit Jahren Nachhaltigkeitsberichte auf hohem, internationalem Niveau publizieren und dafür auch mit dem ASRA, dem Austrian Sustainability Reporting Award, ausgezeichnet wurden. Während einerseits aus dem ReLÄG kein vollständiger Nachhaltigkeitsbericht abgeleitet werden kann, kommen andererseits große Kapitalgesellschaften ihrer Verpflichtung nach dem ReLÄG mehrfach nur zögerlich und restriktiv nach.

Diese Leitlinie soll vor allem themen- und kennzahlenmäßige Anregungen für die Berichterstattung im Lagebericht geben. Die vom Gesetzgeber erfasste Lageberichterstattung ist überwiegend durch knappe und prägnante Information gekennzeichnet. Davon zu unterscheiden sind so genannte Geschäftsberichte.

Der **Lagebericht** ist ein auf gesetzlicher Basis normiertes Instrument, welches den Jahresabschluss informationsmäßig ergänzt und ihn um eine zukunftsorientierte Perspektive erweitert. Wie für den Jahresabschluss selbst, gelten auch für den Lagebericht Prüf- und Offenlegungsvorschriften¹.

Im Gegensatz dazu stellt der **Geschäftsbericht** eine auf freiwilliger Basis erstellte, wichtige jährliche Informationsquelle für die breite Öffentlichkeit dar. Neben teilweise werbewirksamer Selbstdarstellung enthält er üblicherweise in einem eigenen Abschnitt auch den Jahresabschluss einschließlich Lagebericht. In Ergänzung zu den gesetzlich normierten Veröffentlichungsvorschriften haben sich weltweite Standards zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren einschließlich Informationen über Umwelt- und ArbeitnehmerInnenbelange in den letzten Jahren im Rahmen der CSR- und Nachhaltigkeitsberichte entwickelt.

¹ Der Lagebericht ist verbindlich von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften zu erstellen. Der Wirtschaftsprüfer kontrolliert, ob der Lagebericht im Einklang mit dem Jahresabschluss steht. Der Lagebericht ist gemeinsam mit dem Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang) beim Firmenbuch einzureichen. Eine weitergehende Publizitätspflicht, wonach eine Veröffentlichung in der Wiener Zeitung zu erfolgen hat und wie sie für den Jahresabschluss großer Aktiengesellschaften bzw. gegebenenfalls für Konzernabschlüsse gilt, besteht für den Lagebericht nicht.

Um letztendlich im Lagebericht „die Spitze des Eisberges“ komprimiert darstellen zu können, ist jedenfalls eine Auseinandersetzung mit Themenbereichen und Inhalten bereits bestehender Standards und Erkenntnisse geboten. Denselben Weg beschreitet diese Leitlinie.

Gemäß der Definition von Corporate Social Responsibility (CSR) oder unternehmerischer gesellschaftlicher Verantwortung der Europäischen Kommission von 2001 ist „**CSR eine freiwillige Verpflichtung der Unternehmen, auf eine bessere Gesellschaft und eine saubere Umwelt hin zu wirken. Sozial verantwortlich handeln heißt, über die bloße Gesetzeskonformität hinaus mehr investieren in Humankapital, in die Umwelt und in die Beziehungen zu anderen Anspruchsgruppen**“ (JASCH 2007)). Die Kommission postuliert: „*Es ist generell damit zu rechnen, dass sozial verantwortlich handelnde Unternehmen überdurchschnittlich hohe Erträge erzielen, denn die Fähigkeit eines Unternehmens, Umweltprobleme und soziale Herausforderungen erfolgreich zu bewältigen, ist ein glaubwürdiger Maßstab der Managementqualität.*“ (EK 2001 b)

Der englische Begriff „social“ hat dabei im Deutschen eher die Bedeutung „gesellschaftlich“, jedoch wurden Originalzitate wörtlich übersetzt.

Obwohl die EU CSR als freiwillige Selbstverpflichtung postuliert, wurde mit der Modernisierungsrichtlinie ein deutliches Signal gesetzt, **wonach die Veröffentlichungsvorschrift im Lagebericht eine teilweise Abkehr vom Prinzip der Freiwilligkeit bedeutet.**

Eingeschränkt wird die Veröffentlichungsanforderung im Lagebericht einerseits durch das Prinzip der Wesentlichkeit und andererseits durch den geforderten Einfluss auf den Geschäftserfolg.

Der Lagebericht muss nach dem Prinzip der Wesentlichkeit jene für die Geschäftstätigkeit wichtigsten Leistungsindikatoren offenlegen, die für die AdressatInnen wesentlich sind, weil sie aus dem Jahresabschluss nicht oder nicht ausreichend hervorgehen, aber auf ihre Entscheidungen bezüglich des Unternehmens Auswirkung haben können.

Für die Veröffentlichung im Lagebericht kommen aber nur jene Nachhaltigkeitsthemen und -kennzahlen in Frage, die einen **relevanten Einfluss auf den Geschäftserfolg und die wirtschaftliche Lage** haben. Das werden im Allgemeinen deutlich weniger Kennzahlen und Themenbereiche als in einem Nachhaltigkeitsbericht nach GRI (GRI 2006) sein.

Im internationalen Vergleich zeichnet sich Österreich durch eine außergewöhnlich hohe Zahl an Klein- und Mittelbetrieben aus, die sehr engagierte Nachhaltigkeitsberichte veröffentlichen. Diese Leitlinie wurde bewusst so konzipiert, dass sie auch für diese Unternehmen relevante Informationen bietet. Insbesondere das Kapitel zum Umweltschutz enthält auf die österreichische Branchenstruktur abgestimmte Leistungskennzahlen, die aus einer Auswertung der EMAS-Umwelterklärungen erstellt wurden. Weitergehende Anregungen bieten die branchenspezifischen CSR-Leitfäden von respACT Austria.

Die Leitlinie ist folgendermaßen aufgebaut:

Kapitel 2 gibt einen Einstieg in das Thema und legt dar, wie der **Unternehmenswert** auch von **immateriellen Werten und Risikoaspekten** beeinflusst wird. Dass umwelt- und sozialverträgliches Handeln als Unternehmensstrategie nachweislich zum Geschäftserfolg beitragen, zeigen Aktienkurs- und Fondsentwicklungen von ethischen Investments im Vergleich zum Benchmark.

Kapitel 3 erläutert die **rechtlichen Rahmenbedingungen** der Modernisierungsrichtlinie und ihre Umsetzung im Rechnungslegungsänderungsgesetz. Schwerpunktmäßig werden auf Basis von Stellungnahmen, Fachliteratur und Kommentarmeinungen im gegebenen Zusammenhang relevante Grundlagen und Grundsätze der Lageberichterstattung erörtert. Weiters wird ein Überblick zu internationalen und nationalen Regelwerken wie den OECD-Richtlinien, den UNCTAD-Kennzahlen, dem Global Compact der UN, EMAS, ISO 14001 und ISO 26000

gegeben. Der Leitfaden der Global Reporting Initiative (GRI 2006a) zu Nachhaltigkeitsberichten und -kennzahlen wird ebenfalls kurz beschrieben. Die GRI-Kennzahlen finden sich jedoch in den späteren Kapiteln als Ausgangspunkt für weitere Überlegungen, da sie den umfassendsten Überblick zu den aus der Sicht externer Anspruchsgruppen geforderten Themen und Kennzahlen darstellen.

Für den Lagebericht sind letztlich lediglich jene Nachhaltigkeitsaspekte relevant, die **wesentliche** Auswirkungen auf den Geschäftserfolg haben. Kapitel 3.4. beschreibt daher, welche Parameter für die **Bestimmung der Wesentlichkeit** heranzuziehen sind. Die hier getroffenen Definitionen übernehmen für den Anwender/die Anwenderin in weiterer Folge eine Art **Trichterfunktion**, um die im Einzelfall relevanten Berichtsangaben zu identifizieren. Es ist zu beachten, dass vorbereitend zur vorliegenden Leitlinie die Branchenstruktur der „großen Kapitalgesellschaften“ untersucht wurde. Entsprechende Schwerpunktsetzungen lagen insbesondere den Analysen im Kapitel 4 zugrunde. Jedes Kapitel schließt mit einem Überblick zu relevanten Aspekten und Kennzahlen für Erfolgsmaßstäbe.

Kapitel 4 steht unter dem Aspekt **Umweltschutz**. Umweltmanagementsysteme nach EMAS und ISO 14001 sowie dafür relevante Kennzahlen auf der operationalen Ebene (v. a. eine Input-Output-Bilanz der Massenströme), Managementsystemkennzahlen und Kennzahlen zum Zustand der Umwelt, wie in der ISO 14031 definiert, werden kurz dargestellt und mit branchenspezifischen Beispielen hinterlegt. Bei der Entwicklung der wesentlichsten Umweltkennzahlen wurde explizit auf die österreichische Branchenstruktur Bezug genommen. Als für den Geschäftserfolg relevante Aspekte wurden Auswirkungen durch Klimawandel und Emissionszertifikatehandel, Energieverbrauch, Materialkosten und -verluste, Versorgungssicherheit, Managementsysteme und Rechtskonformität identifiziert.

Kapitel 5 beschäftigt sich mit **ArbeitnehmerInnen- und Menschenrechtsaspekten**. Die Zufriedenheit der MitarbeiterInnen wurde als wesentlicher Faktor zur Gewinnsteigerung identifiziert, umgekehrt birgt die Verletzung der Kernarbeitsnormen der International Labor Organisation (ILO) in der Kette der LieferantInnen ein hohes Reputationsrisiko. Als für den Geschäftserfolg relevante Aspekte wurden Qualifikation und Motivation der MitarbeiterInnen, Fluktuation, Gesundheits- und Arbeitssicherheitsmanagement, Gleichstellung von Frauen und Männern sowie Menschenrechtsaspekte bei der Investitions- und Beschaffungstätigkeit identifiziert.

Kapitel 6 behandelt **ökonomische und gesellschaftliche Aspekte**, die über eine aus der Gewinn- und Verlustrechnung abgeleitete Wertschöpfungsrechnung, die die Entstehung und Verteilung des Mehrwerts durch die ökonomische Tätigkeit einer Organisation zeigt, dargestellt werden kann. Als für den Geschäftserfolg relevante Aspekte wurden weiters finanzielle Auswirkungen, Chancen und Risiken durch den Klimawandel und die Bedeutung des Unternehmens für die regionale Infrastruktur identifiziert. Die gesellschaftlichen Aspekte umfassen ethische Standards, Korruption und Preisabsprachen sowie generell Verstöße gegen rechtliche Rahmenbedingungen.

Kapitel 7 beschreibt **produktspezifische Aspekte**. Diese umfassen die Verantwortung der Unternehmen für Gesundheits-, Sicherheits- und Umweltbeeinträchtigungen bei KundInnen und LieferantInnen. Innovative Produkte mit positivem sozialem oder ökologischem Zusatznutzen stellen aber auch interessante Geschäftsfelder dar. Branchenspezifische Beispiele runden das Kapitel ab. Als für den Geschäftserfolg relevante Aspekte wurden u. a. Struktur und Zufriedenheit der KundInnen, die Einhaltung von Umwelt-, Gesundheits- und Sicherheitsbestimmungen, Produktzertifizierungen und Verbraucherschutz identifiziert.

Kapitel 8 enthält die Zusammenführung relevanter Aspekte und Kennzahlen als Erfolgsmaßstab. Zusätzlich werden weiterführende Hinweise durch Literatur und Weblinks geboten.

2 Zusammenhang zwischen CSR, Nachhaltigkeitsberichterstattung und Unternehmenswert

Einleitend und jenseits der strukturierten Herleitung von relevanten Aspekten sowie Kennzahlen für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, ist es angebracht, einen Bogen zu spannen, um den möglichen **Nutzen sowie die Anspruchsgruppen der Nachhaltigkeitsberichterstattung** und den Bezug zum **Unternehmenswert** darzustellen.

Im Zuge der **Globalisierung** erhalten Unternehmen immer mehr Aufgaben und Verantwortung, gerade auch für sozial-ethische Themenstellungen. Gleichzeitig steigt der Druck zur Rechenschaft über den Umgang mit Nachhaltigkeitsthemen. Zu einer glaubwürdigen Unternehmenspolitik gehört auch, dass ein Unternehmen nicht nur gegenüber seinen Kapitalgebern Rechenschaft ablegt, sondern darüber hinaus weitere Interessengruppen, angefangen bei den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern, über das eigene Handeln informiert. Unternehmen, die glaubwürdig über die gesellschaftlichen und ökologischen Auswirkungen ihres wirtschaftlichen Handelns berichten, sichern sich nicht zuletzt damit Vertrauen bei ihren Anspruchsgruppen – eine notwendige Voraussetzung für zukünftigen Geschäftserfolg.

CSR – Corporate Social Responsibility oder verantwortungsvolle Unternehmensführung ist zu einem relevanten Kriterium bei Unternehmensratings an den Finanzmärkten geworden. Rein monetäre und vergangenheitsbezogene Berichterstattung reicht nicht aus, um die für die Beurteilung der Zukunftsfähigkeit wichtigen immateriellen Werte, Risikoaspekte und strategischen Positionierungen zu erfassen. Dabei rückt eine nachhaltige Entwicklung im Unternehmen zunehmend in den Fokus.

Häufig besteht jedoch Unsicherheit, worüber ein Unternehmen eigentlich berichten soll. Gefragt ist eine transparente und vergleichbare Kommunikation der Leistungen von Unternehmen für Umwelt und Gesellschaft. Diese Leitlinie gibt daher Hinweise und Anregungen, wie CSR- und Nachhaltigkeitsberichterstattung als glaubwürdige Instrumente der Unternehmenspolitik und -kommunikation aufgebaut werden können und welche Themen und Kennzahlen aus der Sicht der AdressatInnen wesentlich sind.

Eine **Berichterstattung**, die sich auch an MitarbeiterInnen, KundInnen, GeschäftspartnerInnen, Behörden und gegebenenfalls an eine weitere Öffentlichkeit richtet, sichert die Akzeptanz des wirtschaftlichen Handelns in der Gesellschaft und dient zusätzlich der Imagepflege. Ebenso wichtig aber ist die durch eine kontinuierliche Berichterstattung angestoßene innerbetriebliche Veränderung, die durch eine konsequente Unternehmensstrategie zur Umsetzung der gesellschaftlichen Verantwortung und den in der Folge etablierten Management- und Kennzahlensystemen etabliert wird.

Der **Wert eines Unternehmens** wird in der Bilanz nur unzureichend abgebildet. Obwohl sich der Wert der meisten Unternehmen nur zu einem geringen Teil aus Anlage- und Umlaufvermögen abzüglich Verbindlichkeiten zusammensetzt und überwiegend vom Wert der Marke, vom KundInnenstamm, den LieferantInnenbeziehungen, dem technischen Know-how und

der Motivation der MitarbeiterInnen bestimmt wird, werden diese **immateriellen Werte**² grundsätzlich in der Bilanz nicht ausgewiesen.³

Seit den neunziger Jahren zeigen die Auswertungen von Börsenkursen und buchmäßigem Eigenkapital ein zunehmendes Auseinanderdriften und liefern damit einen empirischen Nachweis der steigenden Bedeutung immaterieller Werte (BERTELSMANN-STIFTUNG 2005). Es kann argumentiert werden, dass diese Differenz die Summe der immateriellen Werte darstellt. Diese entziehen sich allerdings beharrlich monetären Bewertungsansätzen und werden in der Fachliteratur und von Unternehmen eher über verbale Ausführungen und Kennzahlen dargestellt.

CSR-Maßnahmen leisten einen wichtigen Beitrag zum Aufbau immaterieller Werte in einem Unternehmen. Diese umfassen Aspekte wie beispielsweise Image, Vertrauen in die Marke, Bindung der KundInnen, Motivation der MitarbeiterInnen, Beziehungen zu Anrainerinnen/Anrainern und Behörden etc. Werden CSR-Maßnahmen in den Wertschöpfungsprozess von Unternehmen integriert und auf die Stärkung der Kernprozesse ausgerichtet, können sie zu einer Steigerung des Unternehmenswerts führen. Die Einhaltung der rechtlichen Rahmenbedingungen ist für eine Differenzierung am Markt alleine nicht ausreichend.

Einen weiteren Aspekt liefern InvestorInnen und AnlegerInnen, welche den Unternehmenswert primär nach **Risikogesichtspunkten** analysieren und eine wesentliche Zielgruppe für Lageberichte darstellen. Bei den Analysen stehen sowohl Sicherheit des Unternehmensfortbestands als auch Zukunftserwartungen im Vordergrund. Im Falle börsennotierter Unternehmen erweitern InvestorInnen ihre Ansprüche an die kapitalmarktorientierte Berichterstattung. So erfordert die Steigerung des Shareholder Value, alle Entscheidungen im Unternehmen dahingehend zu treffen, dass es zu einer Maximierung des Marktwerts des Eigenkapitals kommt.

Allgemein kann der **Unternehmenswert** definiert werden als der Gegenwartswert aller zukünftigen Gewinne eines Unternehmens⁴. Der Diskontierungszinssatz (der Zinssatz, zu dem die zukünftig erwarteten Gewinne auf den Gegenwartswert abgezinst werden) beeinflusst diesen Wert wesentlich und ist selber stark abhängig vom Risiko der Gewinnerwartung.

² Immaterielle Vermögenswerte sind identifizierbare, nicht monetäre Vermögenswerte ohne physische Substanz, die in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehen und von denen erwartet wird, dass dem Unternehmen daraus ihnen zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt. Im Fall eines Unternehmenserwerbs konkretisiert sich die Summe der immateriellen Werte als Differenz zwischen Verkaufserlös abzüglich Nettovermögen zu Buchwerten. Die Aufteilung dieser Wertdifferenz entfällt einerseits auf etwaige stille Reserven auf einzelne, bilanzierte Vermögensgegenstände in der Bilanz und andererseits auf immaterielle Werte wie z.B. Kundensatz, Marke, Lieferantenbeziehungen, Muster bzw. allgemein auf den Firmenwert. Den immateriellen Vermögensgegenwerten wird allgemein wachsende Bedeutung als Werttreiber des Unternehmens zugesprochen. Für eine verbesserte Darstellung dieser Unternehmenswert-Träger im Jahresabschluss hat das International Accounting Standard Committee mit einem International Accounting Standard (IAS 38) in der Vergangenheit reagiert und einen Bilanzansatz unter genau benannten Voraussetzungen von immateriellen Gütern vorgeschrieben. IAS vgl. dazu beispielsweise IFRS und IAS 2008: Grundbegriffe der internationalen Rechnungslegung, Harry Zingel 1999-2008, S. 88f Internet: www.zingel.de, www.zingel.de/pdf/03ias.pdf.

³ Dies hängt mit den restriktiven Bilanzierungsvorschriften der Rechnungslegungsstandards zusammen, die sicherstellen, dass gemäß dem Grundsatz der objektiven Wertermittlung nur realisierte Werte angesetzt werden können. Dies ist wichtig für die Insolvenzprophylaxe, aber auch indirekt, um eine einheitliche Besteuerungsgrundlage sicherzustellen. Ein weiteres grundsätzliches Problem betrifft die Bestimmung und Bewertung der diversen immateriellen Faktoren, die in einem Unternehmen zusammenwirken. Doch ohne Zweifel wird der tatsächliche Wert einer Firma im Fall eines Verkaufs in vielen Fällen aufgrund von nicht ausgewiesenen immateriellen Vermögenswerten höher und in manchen Fällen niedriger als der Buchwert sein.

⁴ Das Fachgutachten Unternehmensbewertung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (Fachsenat für Betriebswirtschaft und Organisation, KFS BW1 2006 unter www.kwt.or.at/de/PortalData/2/Resourcen/downloads/downloadcenter) definiert den „*objektivierten Unternehmenswert als typisierten Zukunftserfolgswert, der sich bei Fortführung des Unternehmens auf Basis des bestehenden Unternehmenskonzepts mit allen realistischen Zukunftserwartungen im Rahmen der Marktchancen und -risiken, der finanziellen Möglichkeiten des Unternehmens sowie der sonstigen Einflussfaktoren ergibt. Der Unternehmenswert entspricht grundsätzlich dem Barwert der mit dem Eigentum am Unternehmen verbundenen Nettozuflüsse an die Unternehmenseigner, die aus der Fortführung des Unternehmens und aus der Veräußerung etwaigen nicht betriebsnotwendigen Vermögens erzielt werden*“.

Der Unternehmenswert wird primär von zwei Faktoren bestimmt:

1. Den zu erwartenden zukünftigen Gewinnen, die ihrerseits von immateriellen Vermögenswerten beeinflusst werden;
2. dem Diskontierungszinssatz, der risikoabhängig zu wählen ist.

Aufgrund eines betrieblichen **Nachhaltigkeitsmanagements** kann argumentiert werden, dass ein geringeres unternehmensindividuelles Risiko angesetzt werden kann, was direkt zu einer Erhöhung des Unternehmenswerts (bei gleichen übrigen Parametern) führt. Ein Vergleich der Aktienkursentwicklung von nachhaltigen und konventionellen Veranlagungen zeigt, dass nachhaltige Titel bei niedrigerem Risiko eine höhere Performance aufweisen.

Eine Studie der KOMMUNALKREDIT DEXIA ASSET MANAGEMENT AG (2004) hat dies nachgerechnet. Das Ergebnis zeigte, dass die 170 börsennotierten Mitgliedunternehmen im World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), die umwelt- und sozialverträgliches Handeln zu ihrer Unternehmensstrategie gemacht haben, sich im Fünfjahresvergleich deutlich besser entwickelt haben. Während sich die WBCSD-Mitglieder am Markt um 24,6 % verbessern konnten, hat der Gesamtmarkt (berechnet über den MSCI World Local) im selben Zeitraum um 19,6 % eingebüßt. Dies kann als Beweis dafür, dass sich verantwortungsvolles Handeln auch wirtschaftlich bezahlt macht, gewertet werden.

Auch der Sustainability Fund Index der österreichischen Kontrollbank (Abbildung 1) zeigt, dass die Investition in nachhaltige Veranlagungen das Benchmark – den MSCI World – seit Dezember 2005 konstant überflügelt (www.oesfx.at).

Vergleich OeKB Sustainability Fund Index (OeSFX) - MSCI

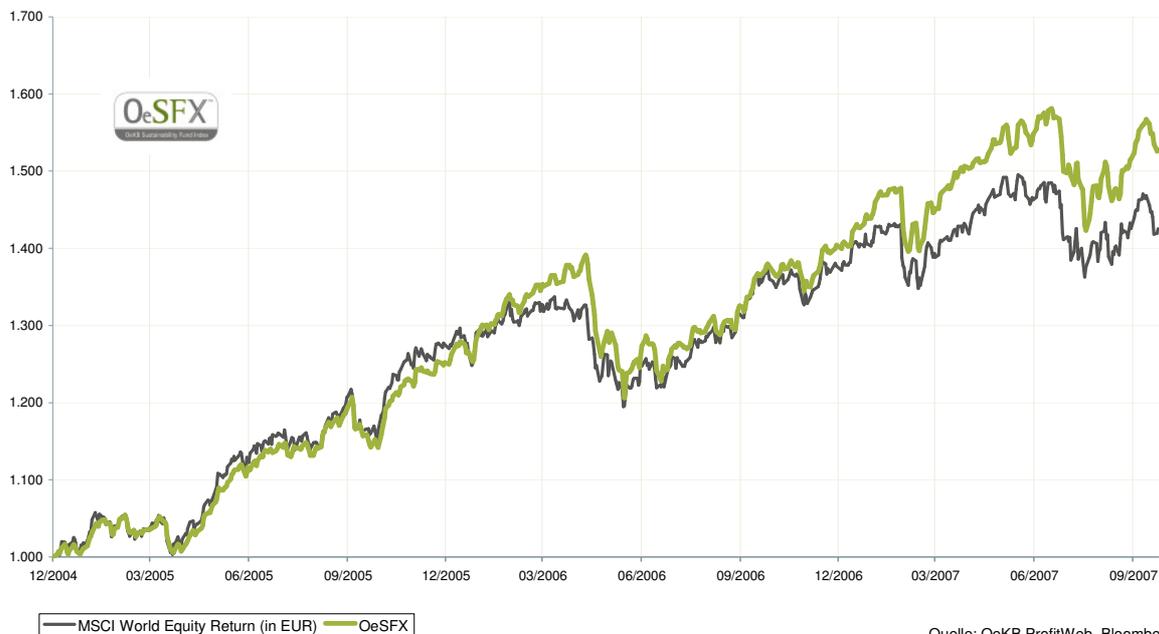


Abbildung 1: Kursentwicklung österreichischer Nachhaltigkeitsfonds im Vergleich zum MSCI.

„Wirtschaftlicher Erfolg und gesellschaftlich verantwortliches Handeln sind kein Widerspruch, sondern ein Wettbewerbsvorteil für Österreichs Unternehmen. Hier eröffnet sich eine neue Aufgabe für Unternehmensstrategie, Corporate Communications und Public Affairs Management, denn Nachhaltigkeit und gesellschaftliche Verantwortung sind wirkungsvoll kommunizierbar. Nachhaltige Managementstrategien erhöhen die Berechenbarkeit zukünftiger Entwicklungen in Unternehmen. Die Beschäftigung mit gesellschaftlicher Verantwortung ist aktives Chancenmanagement und unternehmerische Krisenvorsorge zugleich.“ postuliert der Newsletter von respACT Austria.

Werden CSR-Strategien als Geschäftsstrategien verstanden, die darauf abzielen, sowohl den sozialen und/oder ökologischen Nutzen interner und externer Anspruchsgruppen, als auch den monetären Wert für die Shareholder zu erhöhen, so lassen sich Win-Win-Situationen realisieren und CSR wird ökonomisch begründbar (SCHÄFER 2006). Ökologische und soziale Ziele werden dann als Metaziele verstanden, die dem ökonomischen Ziel der Maximierung des Shareholder Value dienen und damit integraler Bestandteil der Wertschöpfungsprozesse sind.

Ähnlich definiert auch Reto Ringger, CEO von Sustainable Asset Management (SAM): „Nachhaltiges Wirtschaften ist ein Wirtschaftsansatz, um langfristig Unternehmenswert zu generieren, indem Chancen genutzt und Risiken gemanagt werden, die aus sozialen und ökologischen Veränderungen resultieren“. (zitiert aus JASCH, 2007)

Die Erfahrungen aus dem Austrian Sustainability Reporting Award (ASRA), welcher seit 1999 von der Kammer der Wirtschaftstreuhandler in Zusammenarbeit mit dem Lebensministerium, dem Umweltbundesamt und der Industriellenvereinigung sowie respACT veranstaltet wird, zeigen, dass glaubwürdige Berichterstattung vor allem über die Darstellung folgender Aspekte punktet:

- Stellenwert der Nachhaltigkeit für die Organisation im Rahmen ihrer strategischen Ausrichtung.
- Darstellung, welche Chancen und Risiken für das Unternehmen mit Nachhaltigkeit verbunden sind sowie Beschreibung der Maßnahmen, die das Unternehmen ergreift, um Chancen zu realisieren und Risiken zu vermeiden (z. B. Umweltinnovationen im Produktbereich).
- Vorgangsweise bei Bestimmung der Wesentlichkeit und Themenauswahl.
- Möglichst quantitativ bestimmte Ziele, Kennzahlen und Darstellung der Zielerreichung.

3 Hintergrund und rechtliche Rahmenbedingungen

3.1 Rechtliche Grundlagen

Die EU unternahm in der Vergangenheit bereits mehrfach Schritte, um die Transparenz von Unternehmen betreffend Informationen über nichtfinanzielle Indikatoren zu verbessern. Ein besonderer Fokus liegt dabei auf Aspekten nachhaltiger Entwicklung (EK 2002). Bereits in der Empfehlung vom 30. Mai 2001 wurde auf die Notwendigkeit zur Berücksichtigung von Umweltaspekten im Jahresabschluss und im Lagebericht von Unternehmen hingewiesen (EK 2001 a). Zur weiteren Konkretisierung folgte die EU-Modernisierungsrichtlinie, welche Artikel 46 der Vierten Bilanzrichtlinie änderte. Ausdrücklich wird in der Begründung festgehalten, dass der Lagebericht bzw. konsolidierte Lagebericht ein wichtiges Element der Rechnungslegung darstellt. Die Informationen im Lagebericht sind künftig nicht auf die finanziellen Aspekte beschränkt. Dies führt gegebenenfalls zu einer Analyse ökologischer und sozialer Aspekte (Nachhaltigkeitsbezug), die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses oder der Lage des Unternehmens erforderlich sind.

Modernisierungsrichtlinie/Artikel 46 der Vierten Bilanzrichtlinie lauten wie folgt:

- (1) a) Der Lagebericht stellt zumindest den Geschäftsverlauf, das Geschäftsergebnis und die Lage der Gesellschaft so dar, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild entsteht, und beschreibt die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten, denen sie ausgesetzt ist. Der Lagebericht besteht in einer ausgewogenen und umfassenden Analyse des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses und der Lage der Gesellschaft, die dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit angemessen ist.*
- b) Soweit dies für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses oder der Lage der Gesellschaft erforderlich ist, umfasst die Analyse die wichtigsten finanziellen und – soweit angebracht – nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die betreffende Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind, einschließlich Informationen in Bezug auf Umwelt- und Arbeitnehmerbelange.*
- c) Im Rahmen der Analyse enthält der Lagebericht – soweit angebracht – auch Hinweise auf im Jahresabschluss ausgewiesene Beträge und zusätzliche Erläuterungen dazu.*

In Österreich wurde die EU-Modernisierungsrichtlinie durch das Rechnungslegungsänderungsgesetz (ReLÄG 2004) umgesetzt. Die Bestimmungen sind für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2004 beginnen. Die maßgeblichen Regelungen befinden sich in § 243 UGB für die Einzelgesellschaft und in § 267 UGB für die Konzernlageberichterstattung.

- (2) Abhängig von der Größe des Unternehmens und von der Komplexität des Geschäftsbetriebs hat die Analyse auf die für die jeweilige Geschäftstätigkeit wichtigsten finanziellen Leistungsindikatoren einzugehen und sie unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern.*
- (5) Für große Kapitalgesellschaften umfasst die Analyse nach Abs. 2 letzter Satz auch die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, einschließlich Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange.*

Mit der Aufforderung zur Berichterstattung über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren einschließlich Informationen über Umwelt- und ArbeitnehmerInnenbelange wurden unbestimmte Rechtsbegriffe, teilweise aus der Betriebswirtschaftslehre stammend, in das UGB aufgenommen. Genauere Bestimmungen dazu enthalten weder das Gesetz noch die Erläuternden Bemerkungen zum damaligen Gesetzesentwurf. Hier ist lediglich ein Verweis auf die inhaltliche Übernahme der EU-Empfehlung aus dem Mai 2001 angegeben, soweit es um die Analyse der ökologischen Aspekte geht. Darin sind folgende, offen zu legende Bereiche angesprochen:

- Allgemeine Umweltstrategie,
- erzielte Fortschritte in wesentlichen Gebieten des Umweltschutzes,
- Einhaltung von Rechtsvorschriften,
- Informationen über relevante umweltbezogene Unternehmensdaten,
- Hinweis auf einen etwaigen separaten Umweltbericht und diesbezügliche externe Überprüfungen.

3.2 Grundlagen der Lageberichterstattung

Die in den Jahren 2006 und 2007 vertretenen Fachmeinungen zeigen, dass nur sehr spärlich und rudimentär weitere Konkretisierungen zu §§ 243 Abs. 5 und 267 UGB gelungen sind. Die offen gelegten Jahresabschlüsse in diesem Zeitraum haben gezeigt, dass die Praxis zur Umsetzung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Berichterstattung sehr verschieden ist und tendenziell restriktive Darstellungen zu finden sind. Nachfolgend wird nicht zwischen den Angaben im Lagebericht und im Konzernlagebericht unterschieden⁵.

Ein aktuelles Projekt der Sustainability Working Party der FEE Federation des Experts Comptables (FEE 2007 & 2008) in Brüssel erlaubt die Feststellung, dass die Anforderungen der Modernisierungsrichtlinie EU-weit zwar formal in die Unternehmensgesetzbücher Eingang gefunden haben, in den Lageberichten der Unternehmen die Informationen jedoch nur spärlich zu finden sind. Österreich stellt dabei keine Ausnahme dar.

In Anbetracht medienwirksamer CSR- und Nachhaltigkeitsberichterstattung mögen diese Erkenntnisse teilweise verwundern. Dies umso mehr, da feststellbar ist, dass in vielen europäischen Ländern der Trend zu in den Geschäftsbericht integrierten Nachhaltigkeitsberichten geht. Dieser Trend ist zielführend, da nachhaltige Entwicklungen im Unternehmen nicht sinnvoll von ökonomischen oder von gesamtheitlichen Geschäftsstrategien getrennt werden können. Dennoch muss bewusst sein, dass die Informationen des Geschäftsberichts auf freiwilliger Basis erfolgen und nicht prüfungspflichtig sind. Es ist daher zu beachten, in welchem Rahmen berichtet wird.

Bereits einleitend wurde in Kapitel 1 auf die notwendige Unterscheidung zwischen Lage- und Geschäftsbericht hingewiesen und zwar dann, wenn der Jahresabschluss einschließlich Lagebericht im Geschäftsbericht enthalten sind – was zumeist zutrifft. In diesen Fällen ist im Layout des Berichts sicherzustellen, dass eine klar erkennbare Abgrenzung dieser berichtsmäßig komplett unterschiedlichen Anforderungen unterliegenden Berichterstattungen erfolgt. Insbesondere muss erkennbar sein, dass sich der Bestätigungsvermerk durch den Wirtschaftsprüfer lediglich und ausschließlich auf den Jahresabschluss samt Lagebericht bezieht.

⁵ Es wird lediglich vom Lagebericht und vom Unternehmen gesprochen, die Ausführungen gelten jedoch auch für den Konzernlagebericht und für den Konzern. In Abhängigkeit von der Größe und der Komplexität der Geschäftstätigkeit des Unternehmens bzw. des Konzerns kann es geboten sein, Differenzierungen im Einzelfall vorzunehmen.

Es erfolgt ein komprimierter **Überblick zu den nationalen Anforderungen** an Inhalt und Ausgestaltung des Lageberichts.

Von Seiten des Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC)⁶ wurde eine Stellungnahme zur „Lageberichterstattung gemäß §§ 243 und 276 UGB“ veröffentlicht (AFRAC 2006).

Bei der Erstellung des Lageberichts sind die **Grundsätze** der Vollständigkeit, der Verlässlichkeit, der Klarheit und Übersichtlichkeit sowie der Vergleichbarkeit einzuhalten.

- Der Grundsatz der Vollständigkeit besagt, dass sämtliche Informationen aus Sicht des Unternehmens, die von sachkundigen BerichtsadressatInnen benötigt werden, um den Geschäftsverlauf und die Lage des Unternehmens sowie dessen voraussichtliche Entwicklung und seine Risiken beurteilen zu können, zu übermitteln sind.⁷

Auf Besonderheiten des **Konzernlageberichts** ist zu achten:

- Die Aufgabe des Konzernlageberichts besteht in der Darstellung der Lage des Konzerns aus einer gesamtheitlichen Konzernbetrachtung. Die Beurteilung der Wesentlichkeit einzelner Sachverhalte hat auf Konzernebene zu erfolgen. Auf Teilbereiche ist dann gesondert einzugehen, wenn dies für die Darstellung der Gesamtlage erforderlich ist.

Zum Begriff **der (finanziellen und) nichtfinanziellen Leistungsindikatoren** wird ausgeführt:

- Weder der Gesetzeswortlaut noch die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage enthalten einen Hinweis auf eine Definition des Begriffs „Leistungsindikator“. Entsprechend dem englischen Begriff „key performance indicators“ sind darunter die **wesentlichen Erfolgsmaßstäbe** eines Unternehmens zu verstehen.⁸
- Der gesetzlichen Bestimmung folgend hat die Berichterstattung auch quantitative Angaben zu enthalten. Ausschließlich verbale Ausführungen sind daher nicht ausreichend. Zum Zwecke der Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage eines Unternehmens werden folgende Angaben empfohlen:
 - Definition und Berechnung,
 - Erläuterung,
 - Datenquelle,
 - quantitative Angaben (inkl. Vergleichszahlen zumindest für eine Periode),
 - Angaben zu Änderungen bei der Berechnung der Zahlen gegenüber dem Vorjahr.
- Bei der Berichterstattung ist zu beachten, dass die für das jeweilige Unternehmen bzw. dessen Branche wesentlichsten Kennzahlen dargestellt und erläutert werden.
- Verweise vom Lagebericht in nicht geprüfte Bestandteile eines Geschäftsberichts sind nicht zulässig.

Auf die **Spezifika nichtfinanzieller Leistungsindikatoren** wird Bezug genommen:

⁶ Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung des Vereins „Österreichisches Rechnungslegungskomitee“.

⁷ Die undifferenzierte Gültigkeit des „sachkundigen Berichtsadressaten“ erscheint fraglich und wird in Abschnitt 3.3/Prinzip der Wesentlichkeit näher untersucht.

⁸ In den Interimsergebnissen der Arbeitsgruppe wird dazu festgehalten, dass sich die Definition des Begriffs „Leistungsindikatoren“ an der Definition von ASB Standard No 1 orientiert: „KPIs are factors by reference to which the development, performance or position of the business of the entity can be measured effectively. They are quantified measurements that reflect the critical success factors of an entity and disclose progress towards achieving a particular objective or objectives.“

- Kennzahlen, die nicht allein aus dem Jahresabschluss bzw. den dort ausgewiesenen Beträgen abgeleitet und nicht in Geldwerten bzw. Geldwertverhältnissen ausgedrückt werden können, werden als nichtfinanzielle Leistungsindikatoren qualifiziert.
- Die Berichterstattung erfolgt im Rahmen der Analyse des Geschäftsverlaufs, einschließlich des Geschäftsergebnisses und der Lage des Unternehmens. Dabei ist die Größe des Unternehmens und die Komplexität des Geschäftsbetriebs zu berücksichtigen.⁹
- Für die beiden Bereiche Umwelt und ArbeitnehmerInnenbelange werden **Beispiele** gebracht. Zu den Informationen aus dem Bereich Umwelt können beispielsweise **Wasser- und Energieverbrauch** sowie **Abfall und Emissionen** zählen. Die Berichterstattung über ArbeitnehmerInnenbelange umfasst etwa Einstellung und **Fluktuation, Aus- und Weiterbildung, Moral/Motivation, Performance der MitarbeiterInnen, soziales Umfeld, betriebliche Sozialleistungen, Gesundheits- und Arbeitsschutz, Gewinnbeteiligungen sowie besondere Betriebsvereinbarungen**. Ausdrücklich wird dazu festgehalten, dass dies **keinesfalls als erschöpfende Aufzählung** oder als zwingender Schwerpunkt ausgelegt werden kann.

Im Rahmen der Erfassung von nichtfinanziellen Leistungsindikatoren kommt es zu Schnittstellen betreffend etwaiger **Risiken und Ungewissheiten**. Der Geschäftsverlauf, einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage des Unternehmens sind im Lagebericht entsprechend darzustellen, um die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, zu beschreiben.¹⁰ Die Stellungnahme schlägt eine Kategorisierung vor, wonach neben den gesondert darzustellenden finanziellen Risiken gegebenenfalls zu berichten ist über:

- Personalrisiken (z. B. betriebliche Altersvorsorge, Fluktuation, Krankheit),
- operative Risiken (z. B. Technologie, EDV, Umwelt, Management, Reputation),
- Geschäftsrisiken (z. B. Beschaffung, Vertrieb, Produkte, Bindung der KundInnen).

Diese Beschreibungen von Risiken (und Chancen) erfolgen grundsätzlich in qualitativer Form, basierend auf dem Risikomanagement des Unternehmens. Auch wenn thematische Überschneidungen zur Angabe von Leistungsindikatoren bestehen, sind dennoch beide Berichterstattungen im Lagebericht entsprechend gesondert vorzunehmen. Risikoberichterstattung ist nicht schwerpunktmäßiger Inhalt der vorliegenden Leitlinie.

Der (deutsche) IDW-Rechnungslegungshinweis bezieht sich auf mit Österreich weitgehend vergleichbaren gesetzlichen Grundlagen (IDW 2007). Folgende ergänzenden Aspekte werden vorgelegt.

- Im Zuge der Festlegung relevanter Kennzahlen ist auch darauf Rücksicht zu nehmen, welche zur Unternehmenssteuerung herangezogen werden (management approach).¹¹
- Die explizit genannten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren („Informationen über Umwelt- und ArbeitnehmerInnenbelange“) stellen keine abschließende Aufzählung

⁹ Vgl. § 243 Abs. 2 zweiter Satz UGB.

¹⁰ Vgl. § 243 Abs. 1 UGB.

¹¹ Dem Ansatz zufolge wird auf interne Organisationsstrukturen zurückgegriffen, wonach jene internen Führungs- und Controllinginstrumente relevant sind, welche tatsächlich für die Steuerung des Unternehmens ausschlaggebend sind. Dieser Zugang hat seinen Ursprung in den amerikanischen Rechnungslegungsstandards und gewinnt zunehmend auch im europäischen Raum an Bedeutung.

dar. Vielmehr ist in Abhängigkeit vom Einzelfall zu entscheiden, welche Angaben für den Adressaten/die Adressatin des Lageberichts von Bedeutung sind.¹²

- Beispielhafte Aufzählung für Belange von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern (Fluktuation, Betriebszugehörigkeit, Vergütungsstrukturen, Ausbildungsstrukturen, Fortbildungsmaßnahmen, interne Förderungsmaßnahmen), von **Umweltaspekten** (Emissionswerte, Energieverbrauch, Durchführung eines Umwelt-Audits, ...) sowie **sonstigen einzelfallbezogenen Punkten** (KundInnenkreis und dessen Zusammensetzung, Zufriedenheit der KundInnen, Beziehungen zu LieferantInnen, Patentanmeldungen, Produktqualität).
- Der Begriff „Indikator“ ist als ein für das Verständnis der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens notwendiger Einflussfaktor zu verstehen und nicht primär unter dem Gesichtspunkt der Messbarkeit zu interpretieren.¹³
- Es ist der Bezug zur Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu wahren. Vor allem darf der Aspekt der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft durch die ergänzende Berichterstattung über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren nicht in den Hintergrund gerückt werden.¹⁴

Eine Zusammenfassung von Kommentarmeinungen sowie Fachbeiträgen ergänzen bzw. runden die angeführten Aussagen ab.

Im Interesse der Allgemeingültigkeit bedient sich der Gesetzgeber bei der gesetzlichen Normierung zum Lagebericht unbestimmter Rechtsbegriffe, welche der Auslegung und Schließung von Gesetzeslücken bedürfen. Hierfür wurden Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung abgeleitet (SELCHERT & GREINERT 2007¹⁵. Regelmäßig wird in der Literatur auf die drei wichtigen Funktionen des Lageberichts hingewiesen:

- Informationsfunktion,
- Rechenschaftsfunktion,
- Verdichtungsfunktion.

Nach allgemeiner Ansicht ist im Lagebericht über Vorgänge zu berichten, die nicht unmittelbar die einzelnen Bilanzposten, sondern die Gesamtbeurteilung des Unternehmens, seine Stellung am Markt und seine Wechselwirkung mit dem gesamten wirtschaftlichen Umfeld betreffen. Es wird weiters festgestellt, dass Informationen aus dem Jahresabschluss in der Regel nicht ausreichen, um die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens beurteilen zu können. Darüber hinaus ist das Informationsbedürfnis nicht bilanzkundiger InteressentInnen durch den Lagebericht zu befriedigen (HADL & MARESCH 2007).¹⁶

¹² Vgl. dazu Kapitel 3.3: Generell ist zu beachten, dass nichtfinanzielle Leistungsindikatoren auch in der Nachhaltigkeitsberichterstattung eine wichtige Rolle spielen, über die Ausschließlichkeit von Umwelt- und ArbeitnehmerInnenbelange weit hinausgehen und demnach gesondert bzw. zusätzlich in Kapitel 6 und Kapitel 7 ergänzend behandelt werden.

¹³ In diesem Sinn ist neuerlich die in den Erläuternden Bemerkungen zitierte EU-Empfehlung in Erinnerung zu rufen, wonach (1) allgemeine (Umwelt)strategien, (2) erzielte Fortschritte im Umweltschutz, (3) Einhaltung von Rechtsvorschriften und (4) Hinweise auf separate (Umwelt)berichte und (5) Audits von Relevanz sind.

¹⁴ Im Grunde können damit lediglich freiwillige Angaben angesprochen sein, nämlich jene, die über die gesetzlich vorgeschriebenen Angaben hinausgehen. Nach herrschender Meinung wird § 243 als Mindestvorschrift ausgelegt. Freiwillige Angaben und Erläuterungen sind im Lagebericht daher möglich. NADVORNIK & WOLTE (1998), HBA § 243 Rz 49 führten dazu bereits vor Verlautbarung des ReLÄG aus, dass grundsätzlich in den Lagebericht aber nur solche Angaben freiwillig aufgenommen werden sollten, die das Unternehmen und seine Stellung im wirtschaftlichen, sozialen oder ökologischen Umfeld betreffen. Ihr Informationsgehalt soll über die Erläuterung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage hinausgehen und die Darstellung der allgemeinen Lage der Gesellschaft gewährleisten.

¹⁵ vgl. B 500 Rz 25 ff.

¹⁶ § 243 UGB, 1. Allgemeines B.III./5.S. 9ff.

Daraus ist zu schließen, dass die Basisinformationen für den Lagebericht teilweise aus den traditionellen Bereichen des Rechnungswesens nicht geeignet bzw. ausreichend sind, um den inhaltlichen Ansprüchen gerecht zu werden. Ebenso sollte beachtet werden, dass in der Lageberichterstattung eine Ausgleichsfunktion zur fachspezifischen Informationsvermittlung erfolgt und auch in der Rechnungslegung nicht Sachkundige als AdressatInnen einzubeziehen sind (SELCHERT & GREINERT, 2007).¹⁷

Die in § 243 Abs. 2 letzter Satz UGB geforderte Erläuterung der finanziellen Leistungsindikatoren unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zielt nicht auf eine direkte Ableitbarkeit aus dem Jahresabschluss ab, sondern vielmehr auf die Plausibilisierung der dargestellten Leistungsindikatoren anhand der Daten des Jahresabschlusses (HADL & MARESCH 2007).¹⁸ Soweit dies für finanzielle Leistungsindikatoren eingeschränkt gelten mag, ist die Relevanz der Feststellung für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren jedenfalls gegeben.

3.3 Prinzip der Wesentlichkeit

Das Prinzip der Wesentlichkeit ist im UGB als solches nicht ausdrücklich angeführt. Dennoch wird der Wesentlichkeitsgrundsatz durch verschiedene Begriffe im Lagebericht zum Ausdruck gebracht:

- Im Lagebericht sind ... die *wesentlichen* Risiken und Ungewissheiten, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, zu beschreiben.¹⁹
- Abhängig von der Größe eines Unternehmens und von der Komplexität des Geschäftsbetriebs hat die Analyse auf die für die jeweilige Geschäftstätigkeit *wichtigsten* (nicht)finanziellen Leistungsindikatoren einzugehen.²⁰

Dabei beziehen sich die Anforderungen an das Prinzip der Wesentlichkeit auch auf das Spannungsfeld bestehend aus

- dem Prinzip der Vollständigkeit und
- dem Grundsatz des möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (NOWOTNY, C.zit. in STRAUBE, M. 2000)²¹ (*True and fair view*).

¹⁷ Vgl. dazu ausführlich SELCHERT & GREINERT, B 510 RZ 1ff: In: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, wonach die Informationsvermittlung von Seiten des Gesetzgebers vor allem darauf begründet wird, schützend einzugreifen. Zu schützen sind die Personen und Institutionen, die in irgendeiner Weise mit dem Unternehmen in Beziehung stehen. Den InteressentInnen soll ein Mindestmaß an Informationen bereitgestellt werden, anhand derer sie Gefährdungen erkennen können, die sie in ihren Entscheidungen bezüglich des Unternehmens einfließen lassen können. Es ist zu berücksichtigen, inwieweit den AdressatenInnen die Möglichkeit gegeben wird, auf andere Art Informationen zu erhalten. Letztlich ist festzustellen, dass der Lagebericht lediglich für die EigenkapitalgeberInnen, GläubigerInnen und andere von Wichtigkeit ist, die keinen Zugang zu internen Informationen haben (Kleinaktionäre/-aktionärinnen, MitarbeiterInnen, KundInnen, LieferantInnen, ...). Die Lageberichterstattung nimmt auf diese Interessen bereits Rücksicht, wenn die Unternehmensleitung den gesetzlichen ... Anforderungen an den Lagebericht nachkommt. Diese Anforderungen sind nämlich auf den Schutz der InteressentInnen ausgerichtet.

¹⁸ HADL/MARESCH B.III./S. 20f relativieren die in § 243 Abs. 2, 2. Satz letzter Teil mit Hinweis auf Klarstellung in der Modernisierungsrichtlinie.

¹⁹ § 243 Abs. 1 UGB.

²⁰ § 243 Abs. 2 iVm Abs. 5.

²¹ Die Generalnorm steht nicht für sich, sondern erhält ihren Inhalt wiederum durch die Wertung und Systematik der gesetzlichen Regelungen und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Zur Bedeutung der Generalnorm gemäß § 222 UGB iVm § 243 UGB und zu deren Interpretation unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit vergleiche ausführlich NOWOTNY, C., zit. in STRAUBE, M., 2000 § 243 Rz 28 mwN.

- Der Grundsatz der Vollständigkeit bezieht sich nicht nur auf die Berichterstattung selbst, sondern auch auf die Beschaffung und Verarbeitung von Informationen. Ein vollständiger Lagebericht setzt voraus, dass die Unternehmensleitung alle für sie erreichbaren Erkenntnisquellen nutzt und jedem Verdacht nachgeht (LÜCK, W. 2006)²².

Es gilt dabei jedoch zu vermeiden, dass Überfrachtungen mit unbedeutenden Angaben den Blick auf das möglichst getreue Bild verschleiern.²³ Klarheit und Übersichtlichkeit der Berichterstattung müssen sichergestellt sein. Die Anforderung lautet demnach, im **Spannungsfeld zwischen** der gebotenen **Vollständigkeit** und einer **Überfrachtung** einen angemessenen Ausgleich zu finden.

Die Informationen aus dem Jahresabschluss sind grundsätzlich vergangenheitsbezogen, wenn dabei auch Prognosen eine wichtige Rolle spielen (z. B. Going-concern-Annahmen, ...). Soweit Umstände, die für die Einschätzung der Unternehmenslage wesentlich sind, in der Bilanz und GuV keinen Niederschlag finden und auch nicht in den Anhang aufzunehmen sind, müssen diese **ergänzend** in den Lagebericht Eingang finden (NOWOTNY, C., zit. in STRAUBE, M. 2000).²⁴

Die zukünftige Entwicklung ist mit einzubeziehen. Zusätzlich werden Entwicklungen zu beachten sein, wonach sich die Finanzberichterstattung von einem retrospektiv ausgerichteten Financial Accounting zu einem zunehmend auch prospektiv ausgerichteten Business Reporting entwickelt. Die kapitalmarktorientierte Publizität erfordert insbesondere eine erweiterte Sicht der Dinge in der Lage- und Risikoberichterstattung, welche Bestandteil der verpflichtenden Rechnungslegung sind (BERTL & MANDL 2007).²⁵ Ergeben sich für ein Unternehmen daraus wesentliche Einflussfaktoren auf dessen Lage und Risikoposition, so wird dies in die Lageberichterstattung einzubeziehen sein.

Ob und wie über einen bestimmten Sachverhalt zu berichten ist, muss sich nach dessen quantitativer und qualitativer Bedeutung für die wirtschaftlichen Verhältnisse eines Unternehmens richten. Die Bedeutung eines Sachverhalts variiert in Abhängigkeit von den jeweiligen Verhältnissen des Unternehmens. Zu berücksichtigende Verhältnisse sind die Größe, Struktur und Branche des Unternehmens, insbesondere aber auch die wirtschaftliche Lage (LÜCK, W. 2006).²⁶

Für die Operationalisierung des Wesentlichkeitsprinzips bestehen neben qualitativen auch quantitative Kriterien. Für den Jahresabschluss wird beispielsweise in der Praxis teilweise ein Wesentlichkeitsansatz von 2–10 % einer signifikant relevanten Grundgesamtheit (z. B. Jahresüberschuss, Eigenkapital, Gesamtvermögen, ...) herangezogen, der jedoch für den Lagebericht aufgrund der Orientierung an wesentlichen Aspekten und des Fehlens eines einheitlichen Wertansatzes für Nachhaltigkeitsaspekte keine praktische Relevanz hat.

Aus qualitativer Sicht sind es jene allgemeinen Grundsätze, die bei Rechenschaftslegung und Veröffentlichung von Informationen, die für Dritte Grundlage von Entscheidungen sein können, beachtet werden müssen (ELLROTT, H. 2006).²⁷ Den InteressentInnen soll im Speziellen ein Mindestmaß an Informationen bereitgestellt werden, anhand derer sie Gefährdungen erkennen können, die sie in ihren Entscheidungen bezüglich des Unternehmens einfließen lassen können.

²² LÜCK, W. zit in KÜTTING, K. HGB § 289, RZ 21

²³ Es wird beispielsweise zu berücksichtigen sein, dass es weniger auf die Wirkung unmittelbar im Personal-/Umweltbereich selbst ankommt, sondern vielmehr auf die Wirkungen im Geschäftsverlauf und auf die Lage des Unternehmens als Ganzes.

²⁴ § 222 Rz 32.

²⁵ Für weitere Details über Financial Accounting/Business Reporting bis zum freiwilligen Value Reporting als freiwillige Publizität für wertorientierte Kennzahlen vgl. Romuald Bertl, Finanzielle Leistungsindikatoren, IWP-Fachveranstaltung 19.Juni 2007, Folienpräsentation.

²⁶ LÜCK, W., zit in KÜTTING, K., HGB § 289 RZ 20

²⁷ ELLROTT, H., zit in Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handels- und Steuerbilanz, Aufl. 2 § 294 Rz 9.

Das UGB stellt auf die *wichtigsten* Leistungsindikatoren ab. Diese sind jeweils dann als wichtig anzusehen, wenn sie für das Verständnis von Geschäftsverlauf, einschließlich des Geschäftsergebnisses und der Lage des Unternehmens erforderlich sind.

Eine Zusammenfassung der Stellungnahmen und Kommentare leitet sich aus dem **Zweck des Lageberichts** ab und führt zu folgender Gesamtaussage betreffend Wesentlichkeit:

Der Lagebericht muss nach dem Prinzip der Wesentlichkeit jene für die Geschäftstätigkeit wichtigsten Leistungsindikatoren offenlegen, die für die AdressatenInnen wesentlich sind, weil sie aus dem Jahresabschluss nicht oder nicht ausreichend hervorgehen und die auf deren Entscheidungen bezüglich des Unternehmens Auswirkung haben können.

Als InformationsadressatInnen gelten dabei diejenigen, deren schutzwürdige Interessen bei der Lageberichterstattung zu beachten sind. Demnach ist der Lagebericht auch an den Interessen externer AdressatInnen auszurichten. Es soll wirtschaftlich weniger starken BilanzadressatInnen²⁸, die sonst keine Möglichkeit haben, sich über das Unternehmen zu informieren, bzw. denen für eine Beurteilung des Unternehmens das Fachwissen fehlt, Einblick in dessen wirtschaftliche Lage verschafft werden. Diesen AdressatInnen soll eine Entscheidungshilfe in Bezug auf das Unternehmen geboten werden.

Jedenfalls ist zu berücksichtigen, dass sich der AdressatInnenkreis in den letzten Jahren mehr und mehr von den EigentümerInnen/Eigentümern und InvestorInnen zu einer breiten Gruppe verschiedener Anspruchsgruppen gewandelt hat. So wurde bereits 2002 zur Lageberichterstattung ausgeführt, dass nicht nur Anteilseignern, sondern auch weiteren Anspruchsgruppen Entscheidungshilfen bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Lage und Entwicklung des Unternehmens zu geben sind (LÜCK, W. 2006). Nachhaltigkeitsberichte basieren explizit auf einer Analyse der Anliegen und Themen der Anspruchsgruppen.

Letztendlich hat die Geschäftsleitung nach pflichtgemäßer Beurteilung über das Ausmaß der Einbeziehung von Geschäftsvorfällen zu entscheiden (NADVORNIK & WOLTE 1998).²⁹

Zusammenfassend und gleichzeitig überleitend erfolgt in Abbildung 2 eine Darstellung jener thematischen Überschneidungen, welche zum einen aus der Lageberichterstattung und zum anderen aus der Nachhaltigkeitsberichterstattung sowie dem Geschäftsbericht resultieren. Damit wird klar, dass zusätzlich wichtige Informationen und Erkenntnisse auch aus diesen Berichten eines Unternehmens zu gewinnen sind.

²⁸ Im Gegensatz zu Informationsempfängern/-empfängerinnen, welche keinen spezifischen Bezug zum Unternehmen haben, handelt es sich bei InformationsadressatInnen um jene Personen, Institutionen, ... welche in einem konkreten Bezug zum Unternehmen stehen (z. B. MitarbeiterInnen, AktionärInnen/Aktionäre, LieferantInnen, Behörden, ...).

²⁹ HBA § 243 Rz 15.

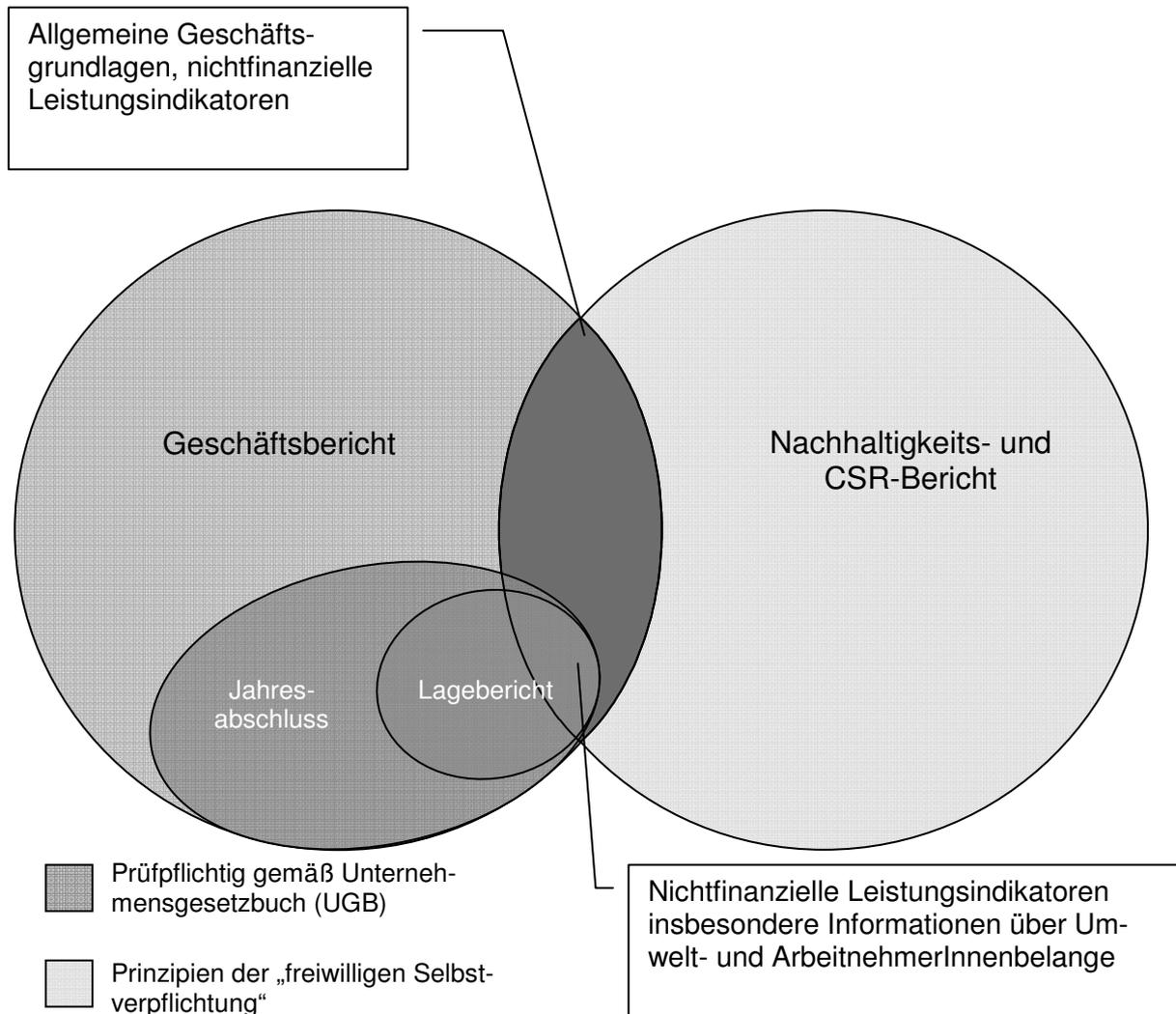


Abbildung 2: Themenüberschneidungen im unternehmensbezogenen Reporting

Der Geschäftsbericht (hellgrauer Kreis) wird jährlich von Unternehmen der Öffentlichkeit präsentiert. Er enthält zum einen betriebs- sowie finanzwirtschaftlich ausgerichtete Informationen auf freiwilliger Basis und zum anderen den auf Basis gesetzlicher Bestimmungen erstellten und geprüften Jahresabschluss und den Lagebericht.

Der zweite hellgraue Kreis umfasst Themen, Aspekte und Kennzahlen der CSR- und Nachhaltigkeitsberichterstattung. Die dunkelgraue Schnittmenge der beiden Kreise beinhaltet allgemeine Informationen zur Geschäftsgrundlage. Zusätzlich ist festzustellen, dass insbesondere nichtfinanzielle Leistungsindikatoren als Schnittmenge zwischen Geschäfts- und CSR-Bericht darzustellen sind. Soweit auch Angaben im Lagebericht damit erfasst sind, wird es sich um jene Aspekte und Kennzahlen handeln, die aus Unternehmenssicht, aufgrund von Risikoaspekten und Anspruchsgruppenanforderungen wesentliche Auswirkungen auf den Geschäftserfolg haben können.

Gemäß den Themenfeldern der Nachhaltigkeitsberichte umfassen diese v.a. die Themenbereiche

- Umweltschutz (siehe Kapitel 4),
- ArbeitnehmerInnen- und Menschenrechtsaspekte (siehe Kapitel 5),

- Ökonomische und gesellschaftliche Aspekte (siehe Kapitel 6),
- Produktbezogene Aspekte (siehe Kapitel 7).

In diesen Themenbereichen wird eine Vielzahl an Kennzahlen für Nachhaltigkeitsberichte vorgeschlagen, in den Lagebericht sollten jedoch nur jene Eingang finden, die wesentliche Erfolgsmaßstäbe eines Unternehmens sind.

3.4 Regelwerke und Standards zu CSR und Nachhaltigkeit

Um welche Themen geht es bei nachhaltiger Entwicklung und verantwortungsvoller Unternehmensführung? Die Schwerpunkte internationaler Dokumente gleichen einander. Es geht um Menschenrechte, Arbeitsbedingungen, Umweltschutz und allgemeine Prinzipien von Governance wie Vermeidung von Korruption und Umsetzung von Managementsystemen.

Die nachstehende Tabelle 1 ordnet die Themenfelder entlang der Wertschöpfungskette von Produktionsunternehmen. Die unternehmerische Verantwortung erstreckt sich auch auf Umwelt-, Menschenrechts-, und ArbeitnehmerInnenaspekte bei der Rohstoffgewinnung und schließt eine allfällige Beeinträchtigung von Umwelt und von Menschen beim Gebrauch der Produkte ebenfalls mit ein.

Tabelle 1: Wesentliche Themenfelder verantwortungsvoller Unternehmensführung entlang der Wertschöpfungskette.

Wertschöpfungskette	Umweltschutz	Menschen	Governance
Rohstoffgewinnung	Anbau- und Abbaubedingungen, Biodiversität	Menschenrechte, Arbeitsbedingungen	Korruption
Produktion	Saubere Produktion, Emissionen an Standorten	ArbeitnehmerInnen-schutz, Sicherheit und Gesundheit, Worklife Balance	Monopolstrukturen
Gebrauch	Umweltbeeinträchtigungen in der Nutzungsphase, Produktentsorgung und Recycling	KonsumentInnen-schutz	Marketingrichtlinien, Werbung für und mit Kindern

Der **UN Global Compact** geht auf eine Initiative von UN-Generalsekretär Kofi Annan beim Weltwirtschaftsforum in Davos im Jänner 1999 zurück. Es handelt sich um einen Verhaltenskodex auf freiwilliger Basis, der von etwa 3.000 Unternehmen aus 100 Ländern, ArbeitnehmerInnenvertretungen und der Zivilgesellschaft getragen wird. Mit ihm verpflichten sich die teilnehmenden Unternehmen zur Einhaltung von Kriterien hinsichtlich

- Menschenrechte,
- Arbeitsbedingungen (Gewerkschaftsrechte, Zwangs- und Kinderarbeit, Diskriminierung),
- Umweltschutz,
- Korruption.

Auch die **OECD Leitsätze für multinationale Unternehmen** (OECD 2000; www.bmwa.gv.at) sollen dazu beitragen, eine nachhaltige Unternehmensführung zu fördern, den positiven Beitrag der Wirtschaft zum Gemeinwohl zu erhöhen und eine Atmosphäre des Vertrauens zwischen Wirtschaft, Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern, Regierungen und Gesellschaft zu schaffen. Die Leitsätze beinhalten Prinzipien zu

- Offenlegung von Information,
- Arbeitsbeziehungen,
- Umweltschutz,
- Korruptionsbekämpfung,
- VerbraucherInneninteressen,
- Wissenschaft und Technologie,
- Wettbewerb und
- Besteuerung.

Gemäß der Definition von **Corporate Social Responsibility** der **Europäischen Kommission** von 2001 ist „*CSR eine freiwillige Verpflichtung der Unternehmen, auf eine bessere Gesellschaft und eine saubere Umwelt hinzuwirken. Sozial verantwortlich handeln heißt, über die bloße Gesetzeskonformität hinaus mehr investieren in Humankapital, in die Umwelt und in die Beziehungen zu anderen Anspruchsgruppen*“ (EK 2001 b). Die Kommission postuliert weiters: „*Es ist generell damit zu rechnen, dass sozial verantwortlich handelnde Unternehmen überdurchschnittlich hohe Erträge erzielen, denn die Fähigkeit eines Unternehmens, Umweltprobleme und soziale Herausforderungen erfolgreich zu bewältigen, ist ein glaubwürdiger Maßstab der Managementqualität.*“

Die **ISAR** (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting) wurde von **UNCTAD** (United Nations Conference on Trade and Development) gegründet. Sie ist eine zwischenstaatliche Arbeitsgruppe, die sich Bilanzierungs- und Prüfungsfragen auf Corporate-Ebene widmet. Ein Ziel von ISAR ist es, in der Berichterstattung von Unternehmen die Harmonisierung von Best Practice auf globaler Ebene zu fördern. Im Jahr 2001 begann die Arbeitsgruppe eine Untersuchung von vorhandenen Kennzahlen über Corporate Responsibility mit dem Ziel, Unternehmen in diesem Bereich vergleichbarer zu machen. Darauf aufbauend wurde in weiterer Folge ein Entwurf für Richtlinien zu Kennzahlen über Corporate Responsibility in Lageberichten³⁰ entwickelt.³¹ Diese Richtlinien befassen sich mit zwei Hauptthemen:

- Die Informationsansprüche von Anspruchsgruppen, welche für die Erstellung eines Lageberichts relevant sind, sowie Kriterien zur Kennzahlenauswahl.
- Anleitung und Dokumentation betreffend Kennzahlen über Corporate Responsibility zum Zweck der Berichterstattung.

³⁰ In dem englischen Entwurf wird von „annual report“ gesprochen, welcher im Sinne der österreichischen Lageberichterstattung zu verstehen ist.

³¹ Der Richtlinienentwurf besteht aus zwei Teilen mit folgenden Referenzen:

- Guidance on Corporate Responsibility indicators in annual reports: Stakeholder information needs and the criteria for selecting CR reporting indicators
- Guidance on Corporate Responsibility indicators in annual reports: review of measurement methodology for the selected CR reporting indicators; dieser Richtlinienentwurf wurde im Jahr 2006 von ISAR empirisch als Benchmark für die Bewertung der Nachhaltigkeitsberichterstattung eingesetzt:

Obwohl Umweltfragen als ein wichtiger Bestandteil der Nachhaltigkeit anerkannt sind, werden derartige Themen nicht von dieser Richtlinie behandelt. ISAR hat sich bereits in der Vergangenheit mit Umweltkostenrechnung sowie Umweltberichterstattung umfassend auseinandergesetzt. Der Fokus der Richtlinie liegt auf sozialen und ökonomischen Nachhaltigkeitsindikatoren.

Betriebe orientieren sich in ihren Nachhaltigkeitsberichten zunehmend am Leitfaden für Nachhaltigkeitskennzahlen und -berichte der **Global Reporting Initiative** (GRI 2006a, b) (www.globalreporting.org). Weltweit nutzen aktuell rund 5.000 Unternehmen, Verbände und Organisationen aus über 60 Ländern die von GRI in einem umfangreichen Anspruchsgruppen-Einbeziehungsprozess entwickelten Kriterien, die auch mit dem UN Global Compact abgestimmt sind. Die fünf Themenfelder für Nachhaltigkeitsberichte sind:

- Ökonomie,
- Umwelt,
- Menschenrechte,
- Arbeitsbedingungen und
- Gesellschaft.

Die GRI-Leitlinie (GRI 2006a) enthält 79 Kennzahlen für die einzelnen Nachhaltigkeitsbereiche, die teilweise auch qualitativ beschrieben werden können. Die Kennzahlen sind unterteilt in so genannte Kernkennzahlen und Zusatzkennzahlen. Ein dreistufiges Anwendungsniveau ermöglicht es allen Unternehmen, den adäquaten Einstieg zu finden. Die Beurteilung des Grades der Anwendung der G-3-Richtlinie erfolgt nach der Klassifikation in A, B und C. Für eine Einstufung in A müssen Unternehmen alle Kernkennzahlen berichten oder die Gründe für die Weglassung angeben (z. B. nicht relevant, da keine ausländischen Standorte, oder Kennzahl befindet sich im Aufbau, aber Datenqualität ist noch nicht ausreichend). Die Klassifikation nach A, B oder C kann um ein + ergänzt werden, wenn der Bericht extern überprüft wurde.

Die GRI-Leitlinie deckt alle **aus Sicht unterschiedlicher Anspruchsgruppen** relevanten Themenbereiche ab und wird durch detaillierte Hinweise zur Datenerhebung, Berichterstellung und branchenspezifische Empfehlungen ergänzt.

Um jedoch eine fundierte Einschätzung treffen zu können, müssen die Themen und Herausforderungen einer nachhaltigen Entwicklung zuerst analysiert werden. Gleichzeitig handelt es sich um signifikante Risikoaspekte im Zusammenhang mit dem Klimawandel, der weltweiten Verfügbarkeit von Rohstoffen, der Energiepreisentwicklung, den Arbeitsbedingungen in der Zulieferkette, der demographischen Entwicklung, Überalterung und Verfügbarkeit von Fachkräften etc. Erst danach kann die Entscheidung getroffen werden, bei welchen Aspekten mit wesentlichen monetären Auswirkungen gerechnet werden kann.

Für eine ausgewogene und angemessene Darstellung der Leistung einer Organisation sollten nach GRI sowohl die Zielsetzungen und Erfahrungen der Organisation als auch die begründeten Erwartungen und Interessen der Anspruchsgruppen berücksichtigt werden. Zunächst sollten die Themen und zugehörigen Indikatoren festgelegt werden, die relevant und somit für die Berichterstattung geeignet sind. Hierbei sind die Prinzipien

- Wesentlichkeit,
- Einbeziehung von Anspruchsgruppen,
- Nachhaltigkeitskontext sowie
- Grundsätze zur Festlegung der Berichtsgrenze

zu beachten.

Managementsysteme zum Umweltschutz (EMAS, ISO 14001), zur Arbeitssicherheit und Gesundheit (OHSAS) und zur Beschaffung unter Beachtung von Menschenrechtsaspekten (SA 8000) stellen dabei die dauerhafte und zuverlässige Berücksichtigung der jeweiligen Anforderungen in den operationalen Prozessen sicher. Das Managementsystem sollte regeln, wie die Verantwortung für wesentliche Herausforderungen in den Bereichen Umwelt- und ArbeitnehmerInnenschutz im Unternehmen verankert ist und wahrgenommen wird.

Bei Managementsystemen steht über den **kontinuierlichen Verbesserungsprozess die betriebliche Leistung** in den Bereichen Umwelt- und ArbeitnehmerInnenschutz im Mittelpunkt und weniger der externe Anspruchsgruppenbezug.

Jedes Managementsystem sollte in ein **Programm** münden, das die **Ziele** des Unternehmens in seinen wesentlichen nachhaltigkeitsrelevanten Handlungsfeldern anführt und **Maßnahmen** zu deren Erreichung nennt. Das Programm sollte nachvollziehbar und daher mit möglichst quantitativen Zielen, die sich auf die Kennzahlen beziehen, sowie mit Terminen versehen sein.

Die weltweite Normungsorganisation ISO arbeitet seit 2003 an einer nicht zertifizierungsfähigen **Leitlinie zu Social Responsibility (ISO 26000)** die bis 2010 fertig gestellt werden soll. Österreich hat schon 2003 eine international stark beachtete Norm zur gesellschaftlichen Verantwortung in Unternehmen erstellt (Österreichisches Normungsinstitut 203). Der aktuelle Entwurf der ISO 26000 beschreibt Hintergründe, Rahmenbedingungen und Handlungsfelder zu folgenden Themen:

- Governance (ethical conduct, disclosure, accountability),
- Environment (pollution prevention, global warming, consumption, land use, ecosystems, future generations),
- Human rights,
- Labour practices (health and safety, working conditions, work life balance),
- Fair operating practices (ethical and transparent activities, competition, fair trade, property rights, corruption),
- Consumer issues,
- Community involvement (regional development, philanthropy).

Die angeführten Standards und Regelwerke zu CSR und Nachhaltigkeit umfassen also die **aus Anspruchsgruppensicht** relevanten Themen und Leistungskennzahlen, die überwiegend quantitativ bestimmt sind und teilweise auch monetäre Daten beinhalten. Sie sind Teilmengen der im UGB angeführten finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren.

Für die Veröffentlichung im Lagebericht kommen dagegen nur Nachhaltigkeitsthemen und -kennzahlen in Frage, die einen **relevanten Einfluss auf den Geschäftserfolg und die wirtschaftliche Lage** haben. Das werden im Allgemeinen deutlich weniger Kennzahlen und Themenbereiche sein.

Grundlage der Herleitung der in dieser Leitlinie angeführten, für den Geschäftserfolg relevanten Aspekte und Kennzahlen war deren detaillierte Analyse aus den oben angeführten Standards sowie eine Untersuchung der Publikationen des deutschen Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit (2007), des deutschen Umweltbundesamts (2006), von Deloitte (2006 & 2007), des deutschen Instituts der Wirtschaftsprüfer (2005 & 2007) und der ÖGUT (2005).

Besonderes Augenmerk wurde dabei neben dem GRI-Leitfaden zu Nachhaltigkeitsberichten und -kennzahlen (GRI 2006 a und b) und den UNCTAD-Indikatoren (UNCTAD 2006 a und b) auf die Veröffentlichung der Deutschen Vereinigung für Finanzanalyse und Asset Manage-

ment (DVFA 2007) zu Key Performance Indicators (KPIs) for Extra-/Non-Financial Reporting gelegt, da Kennzahlen, die von der Anspruchsgruppengruppe der FinanzanalystInnen als für den Lagebericht wesentlich erkannt wurden, jedenfalls abgedeckt werden sollten.

Aus dieser umfangreichen Analyse der CSR- und nachhaltigkeitsrelevanten Rahmendokumente wurden schlussendlich die Themenschwerpunkte und empfohlenen Kennzahlen für die Kapitel 4 bis 7 abgeleitet und über die schriftlichen Kommentare und Diskussionen in drei Anspruchsgruppenworkshops verfeinert.

4 Umweltaspekte

Die bereits erwähnte Modernisierungsrichtlinie steht im Einklang mit der Empfehlung der Europäischen Kommission aus dem Jahre 2001 (EK 2001a). Hier wird unter Punkt d) empfohlen, „für das Unternehmen relevante umweltbezogene Unternehmensdaten offen zu legen, wenn Umweltaspekte für ein Unternehmen in finanzieller Sicht und für seine Entwicklung von Bedeutung sind“.

Umweltbezogene Unternehmensdaten sind vergleichbar mit den Umweltdaten und Umweltleistungskennzahlen, die im Rahmen eines Umweltmanagementsystems gemäß EMAS und ISO 14001 erhoben und veröffentlicht werden. Sie beruhen auf den für das jeweilige Unternehmen relevanten Umweltaspekten.

Das Interesse externer Anspruchsgruppen an den Umweltauswirkungen von Betrieben und Produkten hat die längste Tradition; Umweltschutz ist einer der wesentlichen Aspekte unternehmerischer Verantwortung. Dementsprechend gut entwickelt sind Methoden zur betrieblichen Verankerung, Fallbeispiele und Erfolgsanalysen. Dieser Trend wird sich fortsetzen, da in vielen Industriezweigen die Umweltleistung direkte Auswirkungen auf die Betriebskosten hat (Material- und Energieeinsatz, Abfallbehandlung, Haftungsfragen und Kosten der Einhaltung rechtlicher Anforderungen, Klimawandel).

Nachdem auch die Regelwerke im Umweltschutz weiter entwickelt sind als in den anderen Nachhaltigkeitsbereichen, basieren die Kennzahlen in diesem Kapitel überwiegend auf den Anforderungen der EMAS VO und der ISO 14031, und nicht primär auf der GRI-Leitlinie.

Definition von Umweltaspekten

Die EMAS VO versteht unter dem Begriff „Umweltaspekt“ Tätigkeiten, Produkte oder Dienstleistungen einer Organisation, die Auswirkungen auf die Umwelt haben können (vgl. dazu Anhang VI der EMAS VO); ein **wesentlicher Umweltaspekt** aus Sicht der EMAS VO ist derjenige, der wesentliche Umweltauswirkungen hat bzw. haben kann. Unter „Umweltauswirkung“ ist „jede positive oder negative Veränderung der Umwelt, die ganz oder teilweise aufgrund der Tätigkeiten, Produkte oder Dienstleistungen einer Organisation eintritt“, gemeint. Die EMAS VO unterscheidet außerdem zwischen indirekten und direkten Umweltaspekten. Im Anhang VI der EMAS VO werden die wesentlichsten direkten und indirekten Umweltaspekte aufgeschlüsselt.

Unter **direkten Umweltaspekten** werden solche Tätigkeiten einer Organisation verstanden, die der direkten betrieblichen Kontrolle unterliegen. Es handelt sich dabei um folgende:

- Emissionen in Atmosphäre und Gewässer;
- Vermeidung, Verwertung, Verbringung und Entsorgung von Abfällen, insbesondere gefährlichen Abfällen;
- Nutzung und Verunreinigung von Böden;
- Nutzung von natürlichen Ressourcen und Rohstoffen (einschließlich Energie);
- lokale Phänomene (Lärm, Erschütterungen, Gerüche, Staub, ästhetische Beeinträchtigung usw.);
- Verkehr (Waren- und Dienstleistungsverkehr, MitarbeiterInnenverkehr);
- Gefahren von Umweltunfällen und von Umweltauswirkungen, die sich aus Vorfällen, Unfällen und potenziellen Notfallsituationen ergeben oder ergeben können;
- Auswirkungen auf die Biodiversität.

Tätigkeiten, Produkte und Dienstleistungen einer Organisation können auch zu wesentlichen Umweltauswirkungen führen, die von der Organisation unter Umständen nicht in vollem Umfang kontrollieren werden können. Diese muss daher Einfluss auf Dritte ausüben, um die Umweltleistung zu verbessern. Zu den **indirekten Umweltaspekten** zählen gemäß EMAS VO:

- Produktbezogene Auswirkungen (Design, Entwicklung, Verpackung, Transport, Verwendung und Wiederverwertung/ Entsorgung von Abfall);
- Kapitalinvestitionen, Kreditvergabe und Versicherungsdienstleistungen;
- neue Märkte;
- Auswahl und Zusammensetzung von Dienstleistungen;
- Verwaltungs- und Planungsentscheidungen;
- Zusammensetzung des Produktangebots;
- Umweltleistung und Umweltverhalten von Auftragnehmern, Unterauftragnehmern und LieferantInnen.

GRI kennt eine derartige Unterscheidung in direkte und indirekte Umweltaspekte nicht. Der Aspekt Umweltschutz umfasst hier folgende Bereiche (GRI 2006 a und b):

- Material,
- Energie,
- Wasser,
- Biodiversität,
- Abfälle und Emissionen,
- Produkte und Dienstleistungen,
- Einhaltung von Rechtsvorschriften,
- Transport,
- Umweltschutzausgaben und -investitionen.

Das deutsche Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW 2007) macht in seinem Rechnungslegungshinweis deutlich, dass es bei Indikatoren nicht zwingend um messbare Größen geht, sondern vielmehr um **für die wirtschaftliche Lage relevante Einflussfaktoren**.

Auch die Empfehlung der Europäischen Kommission aus dem Jahre 2001 (EK 2001a) führt qualitative Informationen an, über die berichtet werden soll, wenn Umweltaspekte für ein Unternehmen in finanzieller Sicht und für seine Entwicklung von Bedeutung sind. Diese umfassen:

- a) Eine allgemeine Umweltstrategie des Unternehmens, beschlossene Umweltschutzprogramme und Maßnahmen zur Verhütung von Umweltschäden.
- b) Die auf wesentlichen Gebieten des Umweltschutzes erzielten Fortschritte mit dem Hinweis auf objektive und transparente Darstellung sowie Begründung bei maßgeblichen Abweichungen.
- c) Umweltschutzmaßnahmen im Rahmen geltender und zukünftiger Rechtsvorschriften.

- e) Hinweis auf bereits existierende Umweltberichte und erfolgte externe Überprüfungen der Umweltdaten.

Die hier beschriebenen Informationen decken sich weitgehend mit den Elementen eines Umweltmanagementsystems gemäß EMAS und ISO 14001. Der Unterschied liegt primär in der Nomenklatur.

Die unter Punkt a) empfohlene Umweltstrategie kann als Umweltpolitik eines Unternehmens, die bereits bei der Einführung eines Umweltmanagementsystems von der Unternehmensleitung bzw. Geschäftsführung formuliert wird, verstanden werden.

Das Umweltschutzprogramm in der Empfehlung entspricht im Managementsystem dem Umweltprogramm, das die wesentlichen Maßnahmen zur Erreichung der Umweltziele beschreibt. Die Maßnahmen wiederum sind an der Relevanz der Umweltauswirkungen eines Unternehmens orientiert.

Maßnahmen zur Verhütung von Umweltschäden sind in der Notfall- und Störfallvorsorge eines Umweltmanagementsystems enthalten.

Die erzielten Fortschritte im Bereich Umwelt decken sich mit der bei EMAS angestrebten kontinuierlichen Verbesserung der betrieblichen Umweltleistung.

Rechtskonformität bzw. rechtskonformes Verhalten stellen eine wichtige Voraussetzung für die Teilnahme am Umweltmanagementsystem EMAS dar. Dass ein Unternehmen nicht nur mit den Umweltmaßnahmen, die gesetzt werden, die geltenden Bestimmungen einhält, muss gemäß Anhang III, 3.2 (f) der EMAS VO auch in der Umwelterklärung dokumentiert werden. Hierzu zählen in der Regel unter anderem der Hinweis auf ein Rechtsregister und die Einhaltung von Grenzwerten.

Alle Daten und Informationen in der für die EMAS-Begutachtung notwendigen Umwelterklärung sind verpflichtend von einem unabhängigen Umweltgutachter/einer -gutachterin zu prüfen. Diese Daten sind – ebenso wie in der Empfehlung unter Punkt e) angeführt – objektiv und extern nachprüfbar.

Welche Umweltkennzahlen gibt es?

Umweltkennzahlen können nach ISO 14031 in drei Bereiche eingeteilt werden. Je nachdem, ob sie auf die Darstellung der operationalen Umweltauswirkungen eines Unternehmens (Input-Output-Analyse der Materialströme), den Zustand der Umwelt außerhalb des Unternehmens oder die Aktivitäten im Umweltmanagement abzielen, handelt es sich dabei um Umweltleistungskennzahlen, Umweltzustandskennzahlen oder Umweltmanagementkennzahlen (JASCH et al. 1997).

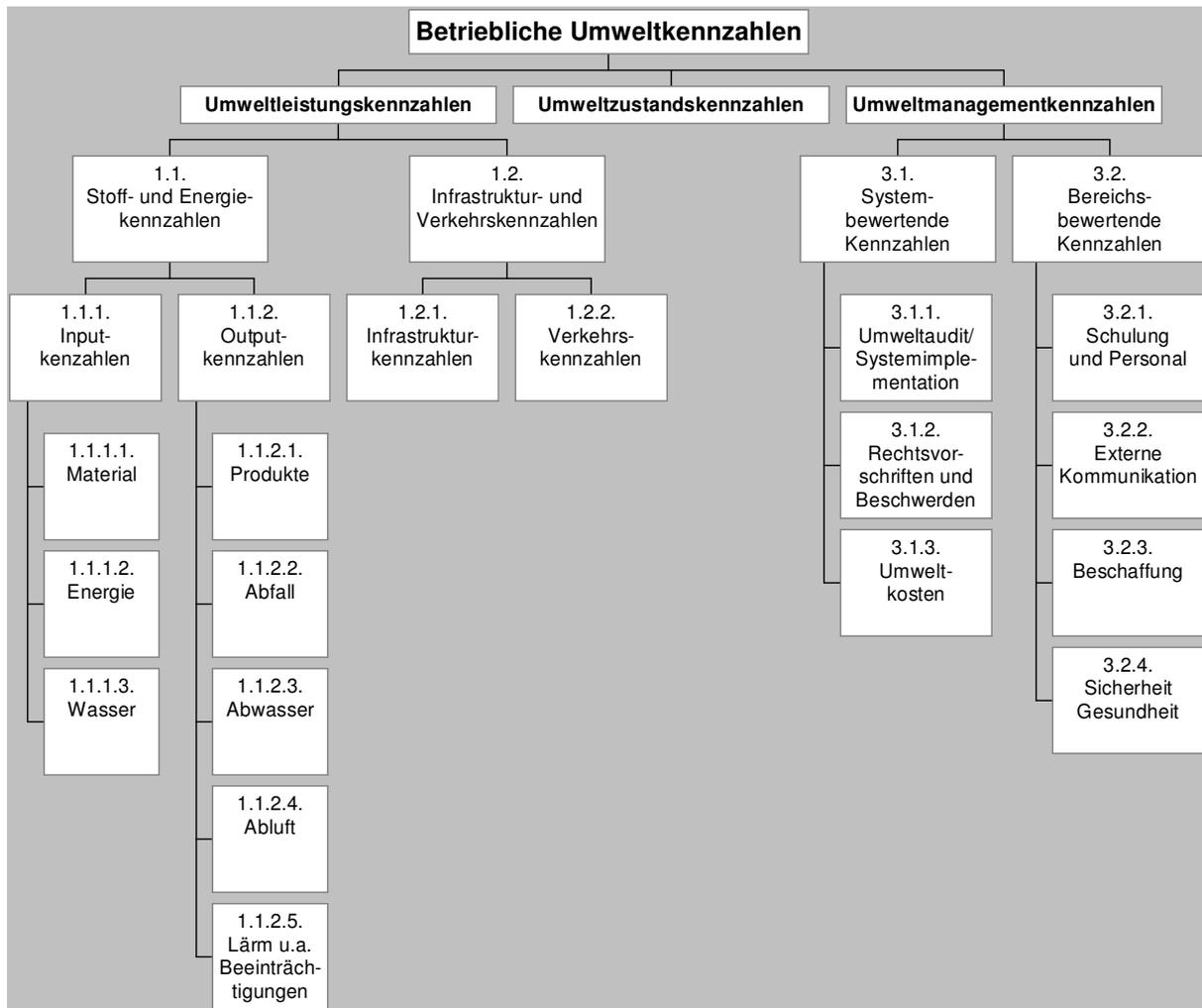


Abbildung 3: Klassifikation betrieblicher Umweltkennzahlen (JASCH et al. 1997).

Umwelleistungskennzahlen sind als Einstieg für jedes Unternehmen geeignet. Untergliedert in Stoff- und Energiekennzahlen sowie Infrastruktur- und Verkehrskennzahlen zielt ihr Einsatz auf das Controlling der tatsächlichen Umweltauswirkungen eines Unternehmens ab. Bekannte Beispiele aus der betrieblichen Praxis sind der Stromeinsatz pro Produktionseinheit, das Abfallaufkommen gesamt oder der durchschnittliche Treibstoffverbrauch des Fahrzeugparks. Umwelleistungskennzahlen stellen gleichzeitig eine wichtige Grundlage für die interne und externe Kommunikation von Umweltdaten dar, beispielsweise in Umwelterklärungen nach der EMAS VO. Durch die Erweiterung um Kostenaspekte legen sie außerdem den Grundstein für ein betriebswirtschaftliches Umweltkostenmanagement.

Materialinputs beinhalten den Eintrag aller Energieträger, Wasser sowie von sonstigem Material in eine Organisation. Der Output umfasst alle Produkte, Abfälle und Emissionen, die die Organisation wieder verlassen. Was immer einen Betrieb nicht als Produkt verlässt, muss per Definition in Abfall und Emission (Nicht-Produkt-Output, NPO) umgewandelt worden sein. In Betrieben, die Energie und Material einsetzen, aber kein physisches Produkt herstellen, wie z. B. der Dienstleistungs- oder Transportsektor, muss der gesamte Energie-, Wasser- und Materialeinkauf den Betrieb als Nicht-Produkt-Output verlassen. Der Begriff NPO wird synonym für „Abfälle und Emissionen“ verwendet. Die folgende Tabelle 2 zeigt die einzelnen Input- und Outputkategorien.

Inputs und Outputs in einer Materialbilanz umfassen normalerweise nicht Maschinen, Gebäude, Grund und Boden etc. Ein Teil des betrieblichen Anlagevermögens wird zwar auch irgendwann zu Abfall, wird aber normalerweise nicht über die Materialbilanz erfasst, da diese Güter den Betrieb nicht mit derselben Regelmäßigkeit wie das Umlaufvermögen durchlaufen und auch nicht in denselben Informationssystemen (Materialwirtschaft, Lagerverwaltung) erfasst werden. Organisationen, bei denen die physischen Volumina des Anlagevermögens signifikante Umweltauswirkungen während ihres Lebenszyklus haben (z. B. durch die Rohstoffgewinnung oder bei der schlussendlichen Entsorgung), steht es frei, das Anlagevermögen im Rahmen ihres Umweltmanagements zusätzlich separat zu erfassen. Die umweltorientierten Kosten im Zusammenhang mit Investitionen in Technologien mit positiven oder negativen Umwelteffekten werden über die jährliche Abschreibung dieser Anlagegüter erfasst.

Tabelle 2: Physische Materialbilanz: Input und Output (nach JASCH C. & SAVAGE D. 2005).

Material Input	Produkt Output
Roh- und Hilfsstoffe	Produkte (inklusive Verpackung)
Verpackungsmaterial	Nebenprodukte (inklusive Verpackung)
Handelswaren	Nicht-Produkt-Output (Abfälle und Emissionen)
Betriebsstoffe	Feste Abfälle, gefährliche Abfälle
Wasser	Abwasser
Energie	Gasförmige Emissionen

Die Kategorien der physischen Materialbilanz in dieser Leitlinie entsprechen der Struktur der ISO 14031 Norm für Umweltleistungskennzahlen für das operative System. Die Kategorien können branchen- oder firmenspezifisch angepasst und untergliedert werden.

Umweltzustandskennzahlen beschreiben direkte Belastungen und Wirkungen in der Umwelt. Sie beziehen sich beispielsweise auf die Auswirkungen von Abluftemissionen auf die regionale Luftqualität oder die Wasserqualität eines Gewässers in der Nähe eines Unternehmens. Da die Belastung der Umweltmedien Luft, Wasser, Boden und daraus resultierende Auswirkungen (z. B.. Überdüngung von Gewässern, Reduzierung der Artenvielfalt, Treibhauseffekt) von vielen Einflussfaktoren abhängt (z. B. Emissionen anderer Unternehmen, von Kraftwerken, Haushalten oder des Verkehrs) liegt deren Messung und Registrierung meist in den Händen öffentlicher Institutionen. Globale oder staatliche Messgrößen zur Beurteilung der Umweltqualität werden meistens als „Umweltindikatoren“ bezeichnet.

Umweltmanagementkennzahlen beschreiben indirekt die Anstrengungen und Ergebnisse, die seitens des Betriebes realisiert wurden, um die Umweltauswirkungen eines Unternehmens zu beeinflussen. Beispiele sind die Anzahl durchgeführter Umweltbetriebsprüfungen (Audits), MitarbeiterInnenschulungen oder LieferantInnengespräche. Sie liefern interne Steuerungs- und Informationsgrößen im Umweltmanagement, geben darüber hinaus aber keine Auskunft über Umweltsleistung oder -auswirkungen des Betriebes an sich. Eine ausschließliche Verwendung von Umweltmanagementkennzahlen zur Umweltsleistungsbewertung kann nicht empfohlen werden, da diese die stofflichen Umweltauswirkungen nicht sichtbar machen oder sogar verschleiern.

Absolute oder relative Kennzahlen

Vom Umweltstandpunkt aus betrachtet ist die Erhebung der absoluten Daten am wichtigsten, da die absoluten Kennzahlen den Verbrauch an natürlichen Ressourcen sowie die entstehenden Abfälle und Emissionen abbilden.

Beispiele für absolute Kennzahlen sind:

- Jahresverbrauch an Frischwasser;
- jährliche Menge an Abwasser.

Relative Kennzahlen setzen die Umweltleistung in Bezug zu Produktionsvolumen, Anzahl der MitarbeiterInnen etc. Sie sind wichtig, da die Betriebsgröße, die Produktion etc. jährlich schwanken. Relative Kennzahlen ermöglichen eine Aussage, ob sich die Umweltleistung aufgrund von veränderten Rahmenbedingungen oder aufgrund gesetzter Umweltmanagementaktivitäten verändert hat. Relative Kennzahlen können auch physische mit monetären Daten verknüpfen. Beispiele für relative Kennzahlen sind:

- Frischwasserverbrauch pro Produkt- oder Serviceeinheit;
- Abwasservolumen pro Produkt- oder Serviceeinheit.

Umweltleistungskennzahlen können für verschiedene Systemgrenzen berechnet werden – für den Gesamtbetrieb, einzelne Produkte oder Produktlinien, einzelne Materialgruppen, je nach intendierter Anwendung. Während die AnrainerInnen eines Betriebs mehr Interesse an der gesamten Abwasserbelastung haben, benötigt das Management Daten zu Abwasserbelastung einzelner Prozesslinien, um Verbesserungen entwickeln zu können.

Branchenspezifische Umweltkennzahlen

Die Akzeptanz der Umweltkennzahlen durch das jeweilige Management ist von entscheidender Bedeutung für die Einbeziehung von Umweltschutzziele in strategische Unternehmensentscheidungen. Werden standardisierte Kennzahlen vorgegeben, besteht die Gefahr, dass diese nicht zur Steuerung eines Unternehmens herangezogen werden, sondern nur zum Selbstzweck erstellt werden. Benchmarking von Unternehmen anhand von Kennzahlen gelingt nur bei hoch standardisierten Prozessen. Im Allgemeinen sind Vergleiche aufgrund des hohen Spezialisierungsgrades der Fertigungsschritte innerhalb einer Branche kaum möglich. Als Grundlage für die Recherche von Umweltkennzahlen für die Lageberichterstattung wurden deshalb zuerst Umwelterklärungen und -berichte von Unternehmen, die bereits über eine langjährige Erfahrung mit Umweltmanagementsystemen verfügen, herangezogen. Ein entsprechender Praxisbezug konnte somit sichergestellt werden.

Von der erweiterten Lageberichterstattung sind primär große Kapitalgesellschaften betroffen. Dies trifft auf Unternehmen zu, die zumindest zwei der drei folgenden Kriterien erfüllen: eine Bilanzsumme von mind. 14,6 Mio. €, einen Umsatz von mind. 29,2 Mio. € und eine Beschäftigtenzahl von über 250 Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern. In Österreich gibt es über 800 große Kapitalgesellschaften, die folgenden Branchen zuzurechnen sind:

1. Herstellung von und Handel mit Metallerzeugnissen.
2. Nahrungs- und Futtermittel und Getränke.
3. Kraftwagen und Kraftwagenteile (inklusive Handel und Reparatur).
4. Krankenhäuser und Kliniken.
5. Bauunternehmen.

Zur Gruppe der Unternehmen „**Metallerzeugnisse**“ zählen gemäß der Industriestatistik ÖNACE 2003 die Branchen „Metallerzeugung und -bearbeitung, Herstellung von Metaller-

zeugnissen und Maschinenbau (ÖNACE DJ 27, DJ 28 und DK 29). Aufgrund der wesentlichen Umweltauswirkungen dieser Branchen ist die Anzahl der Unternehmen mit einem Umweltmanagementsystem gem. EMAS hoch. (1996–2006 gehörten 83 Betriebe von insgesamt 534 jemals registrierten EMAS-Standorten/Organisationen diesen Branchen an, derzeit sind es 26 Betriebe von insgesamt 265 registrierten Standorten/Unternehmen).

Tabelle 3: Umweltkennzahlen der Metallerzeuger.

Bodennutzung	Gesamtfläche
	Anteil versiegelter Fläche
	Anteil unbefestigter Fläche
	Anteil Grünfläche
Transport	Bahnanteil
	Lkw-Anteil
Energie	Gesamtenergieeinsatz
	Einsatz elektrischer Energie pro Produktionseinheit
	Aufschlüsselung nach Energieträgern
	Anteil Heizungsenergie
	Energieeinsatz bezogen auf Heizgradtage
	Presslufteneinsatz
Abfall	Abfallmengen in kg pro Fraktion
	Anteil gefährlicher und nicht gefährlicher Abfälle
	Überbetriebliche Verwertung der Abfallfraktionen in %
	Recyclinganteil der Abfälle
	Produktabfälle
	Abfälle pro Produktionseinheit (z. B. pro Tonne Stahlband)
Emissionen	Gesamtemissionsmenge CO ₂
	VOC-Emissionen in kg Anteil diffuser Emissionen
	Indirekte Emissionen durch den Stromeinsatz
	Gesamtstaubemission
	Staub-Restemission von Absaug- und Filteranlagen
	NO _x - (Stickoxid) und CO-(Kohlenmonoxid) Emissionen
Lärm	Spezifische Schallemissionen
	Gesamtschall-Emissionen
Wasser	Gesamtwasserverbrauch
	Nutzwasser Brunnen
	Nutzwasser extern
	Trinkwasserverbrauch
	Nutzwasser pro Produkteinheit
	Trinkwasser pro Produkteinheit
Abwasser	Abwassermenge
	Anteil sanitärer Abwässer

	Anteil betrieblicher Abwässer
	Anteil Kühlwässer
	Summe der Kohlenwasserstoffe
Ökologischer Rucksack	Umweltverbrauch von Werkstoffen in kg/kg

Die Gruppe der Unternehmen „**Nahrungs- und Futtermittel und Getränke**“ umfasst gemäß ÖNACE 2003 die gleichnamige Branche „Herstellung von Nahrungs- und Genussmitteln und Getränken“ (ÖNACE DA 15). Die wesentlichen Umweltaspekte dieser Branche sind:

- Wasserverbrauch,
- organisch belastete Abwässer,
- Einsatz von Chemikalien (Desinfektion, Reinigung),
- Transport (Treibstoffverbrauch, Emissionen),
- Beschaffung von Rohstoffen (biologisch, herkunftsbezogen usw.),
- Einsatz an Verpackungsmaterial,
- Kühlung (Stromeinsatz, indirekte Emissionen).

Folgende Umweltkennzahlen werden im Zuge der Erstellung einer EMAS-Umwelterklärung bereits von Unternehmen regelmäßig berichtet:

Tabelle 4: Umweltkennzahlen in der Nahrungsmittel- und Getränkeindustrie.

Umweltaspekt	Kennzahl	
Energie	Gesamtenergieeinsatz	
	Energieverbrauch pro Tonne Produkt (z. B. Erdgasverbrauch in Nm ³ je Tonne Milchverarbeitung)	
	Stromeinsatz/MitarbeiterIn	
	Stromeinsatz in kWh pro kg Produkt	
	Stromeinsatz in kWh pro kg Rohstoff	
	CO ₂ -Ausstoß durch Treibstoffverbrauch pro MitarbeiterIn	
	Treibstoffverbrauch pro umgesetzter Tonne Rohmaterial	
	Stromeinsatz	
	Heizölverbrauch	
	Heizölverbrauch in Liter pro kg Produkt	
	Dieserverbrauch	
	Wasser	Wasserverbrauch pro MitarbeiterIn in m ³
		Wasserverbrauch absolut
Wasserverbrauch in Liter pro kg Produkt		
Wasserverbrauch in Liter pro kg Rohstoff		
Trinkwasserverbrauch		
Trinkwasser pro kg Produkt		

Umweltaspekt	Kennzahl
	Grundwasserverbrauch
	Frischwasserverbrauch in hl pro Einheit (z. B. hl produzierte Getränke)
Hilfsstoffe	Verbrauch an Desinfektionsmitteln pro Jahr
	Chemikalieneinsatz pro kg/t Produkt
	Verbrauch an Geruchsneutralisatoren
	Verwendete Kühl-/Kältemittel
	Leimverbrauch pro kg Produkt
Emissionen	CO ₂ -Emissionen gesamt
	CO ₂ -Emissionen aus Heizanlage
	Heizenergieeinsatz pro m ² beheizter Fläche
	CO ₂ -Emissionen aus Dieselverbrauch
	Schadstoffemissionen (CO, NO _x , HC, Ruß, NO ₂) aus Dieselverbrauch
Abwasser	Abwasser in Liter pro kg Produkt
	Produktionsabwässer pro kg Produkt
Verpackung	Verpackungsmenge in kg
	Papier- und Kartonverpackungen in kg
	Kunststoffverpackungen in kg
	Verpackungsmaterial pro kg Produkt
	Mehrweggebindeanteil
	Entpflichtete Einwegverpackungen
Produkte	Produkte mit allergenen Substanzen
	Produkte mit E-Nummern
	Zahl der Not- und Störfälle (z. B. mit Antibiotika behaftete Milchlieferungen) gehört zu Produkt?
Kühlung	Energieeinsatz für Kühlanlagen
Abfall	Abfälle gesamt pro kg Produkt
Transport	Anzahl der Transportkilometer
	Anzahl der Transportkilometer pro Produkteinheit (z. B. Anzahl der Transportkilometer pro hl Bier)
	Durchschnittsverbrauch pro Lkw pro 100 km
Beschaffung	Rohstoffe aus kontrolliertem Anbau (z. B. verarbeitete Biomilch in kg)

Zu Unternehmen, die sich mit der „**Herstellung von Kraftwagen und Kraftwagenteilen**“ (inklusive Handel und Reparatur) beschäftigen, zählen gemäß ÖNACE 2003 Wirtschaftsklasseneinteilung primär die Branchen „Herstellung von Kraftwagen und Kraftwagenteilen“ (ÖNACE 34. DM), der Handel mit Kraftwagen und Kraftwagenteilen und Zubehör sowie die Instandsetzung und Reparatur (ÖNACE GA 50).

Tabelle 5: Umweltkennzahlen in der Kfz-Branche.

Umweltaspekt	Kennzahl
Energie	Energieeinsatz gesamt

	Energieeinsatz pro Energiequelle
	Heizenenergieverbrauch pro hergestelltem Kfz
	Stromeinsatz gesamt
	Stromeinsatz pro Produkt- oder Dienstleistungseinheit (z. B. Karosse, Kfz)
	Stromeinsatz pro 1.000 Fertigungsstunden
	Stromeinsatz pro Kfz
	Wärmeeinsatz gesamt
	Wärmeeinsatz pro Produkt- oder Dienstleistungseinheit (z. B. Karosse)
	Erdgasverbrauch gesamt
	Erdgasverbrauch pro Produkt- oder Dienstleistungseinheit
	Erdgasverbrauch pro Beschichtungsvorgang
	Heizölverbrauch
	Verbrauch an Druckluft
Wasser	Wasserverbrauch in m ³ pro Produkt- oder Dienstleistungseinheit (z. B. Karosse)
	Wasserverbrauch gesamt
	Wasserverbrauch in Produktion
	Wasserverbrauch in Lackieranlage
	Trink- und Frischwasserverbrauch pro Produkt- oder Dienstleistungseinheit (z. B. Lkw)
Hilfsstoffe	Verbrauch an chemischen Produkten
	Verbrauch an Sondergasen
	Ölverbrauch pro Produktionseinheit (z. B. produziertem Lkw)
	Lösungsmittelverbrauch pro Produktionseinheit (z. B. Lkw)
Emissionen	Gesamtausstoß CO ₂
	Abluftfrachten der wichtigsten Stoffe
	CO-Konzentration in mg/Nm ³
Abwasser	Schmutzwasser in m ³
	Abwassermenge gesamt
	Abwasser/Schmutzwasser pro Produktionseinheit (z. B. Lkw)
	Schadstofffrachten gemittelt über ein Jahr bezogen auf das Hauptprodukt
Produkte	Schadstoffausstoß pro Produktionseinheit (z. B. Lkw)
	Zahl der produzierten Lkw, Karossen
	Emissionen im Vergleich zu EURO Klasse
Kühlung	
Abfall	Abfallmenge pro Produktionseinheit (z. B. Karosserie)
	Abfallaufkommen nach Art und Menge
	Summe gef. Abfälle pro Produkt- oder Dienstleistungseinheit (z. B. reparierte Kfz)
	Summe nicht gef. Abfälle pro Produkt- oder Dienstleistungseinheit (z. B. pro repariertem Kfz)

Für die „Krankenhäuser und Kliniken“ werden folgende betrieblichen Kennzahlen erhoben, auf die sich allfällige relative Umweltkennzahlen beziehen sollten:

- Anzahl der Pflagegetage,
- Zahl der ambulanten PatientInnen pro Jahr,
- Zahl der stationär betreuten PatientInnen pro Jahr,
- Eintagspflegen (ohne Nächtigung)
- Anzahl der Beschäftigten.

Die wesentlichsten Umweltaspekte in Krankenhäusern und Kliniken liegen im Bereich Abfall und Energie.

Tabelle 6: Umweltkennzahlen der Krankenhäuser und Kliniken

Abfall	Gesamtmenge an krankenhausspezifischem gefährlichem Abfall („Schwarze Tonne“)
	Menge an krankenhausspezifischem gefährlichem Abfall („Schwarze Tonne“) pro Pflagegetag
	Menge der Stationsabfälle („oranger Sack“) pro Pflagegetag
	Menge der sonstigen gefährlichen Abfälle pro Pflagegetag
	Menge der Altstoffe pro Pflagegetag
Energie	Gesamtenergieeinsatz
	Wärmeeinsatz in kWh pro Bett und Jahr
	Wärmeeinsatz in kWh pro Pflagegetag
	Wärmeeinsatz in kWh pro m ² und Jahr
	Stromeinsatz in kWh pro Bett und Jahr
	Stromeinsatz in kWh pro Pflagegetag
	Stromeinsatz in kWh pro m ² und Jahr
	Gesamtenergieeinsatz pro Pflagegetag in kWh
Wasser	Wasserverbrauch pro Pflagegetag
	Wasserverbrauch pro Bett
	Wasserverbrauch pro Bett und Tag
Abwasser	Gesamtabwassermenge
Reinigung und Desinfektion	Jahresverbrauch an Reinigungsmitteln in kg
	Jahresverbrauch an Desinfektionsmitteln in kg
Emissionen	CO ₂ -Emissionen aus Energieeinsatz pro Bett und Jahr
	CO ₂ -Emissionen aus Energieeinsatz pro Bett und Tag
	CO ₂ -Emissionen aus Energieeinsatz pro Pflagegetag
	CO ₂ -Emissionen aus BesucherInnenverkehr
Wäsche	Wäsche in kg pro Pflagegetag

Zur Gruppe der **Bauunternehmen** zählt das gesamte Bauwesen (Hoch- und Tiefbau, Bauinstallation, „Vorbereitende Baustellenarbeiten“ sowie das Ausbau- und Bauhilfsgewerbe). In dieser Branche gibt es bis jetzt nur wenige Betriebe, die über Umweltschutz- und Nachhaltigkeitsaktivitäten berichten. An folgenden generellen betrieblichen Kennzahlen sollten sich allfällige Umweltkennzahlen orientieren:

Tabelle 7: Umwelt- und betriebliche Kennzahlen im Bauwesen

Energie	Gesamtenergieeinsatz
	Erdgaseinsatz
	Einsatz elektr. Energie
	Dieserverbrauch gesamt
	Dieserverbrauch spezifisch (für Fuhr- und Maschinenpark)
Inputstoffe	Beton in m ³ / 0,1 Mio. €
	Sand, Kies und Schotter in m ³ /0,1 Mio. €.
	Baustahl/m ³ Beton
	Sonstiger Kanalbedarf m/€ 0,1 Mio.
	Recyclingmaterial und Schüttmaterial in m ³
	Asphaltmischgut
	Kunststoffrohre PVC
	m ² Schaltafeln/m ³ Beton
	Bauholz m ³
	Abfälle
Holzabfälle	
Asphalt	
Bauschutt	
Aushubmaterial gesamt und in % des Gesamtabfalls	
Ölverunreinigter Boden	
Emissionen	Aus Fuhrpark
	Aus Baumaschinen
	Staubemissionen
	Lärmemissionen
Fuhrpark	Durchschnittsalter
	EURO Klasse

Relevante Aspekte und Kennzahlen als Erfolgsmaßstab

Als Basis für die Ermittlung der für den Geschäftserfolg relevanten Aspekte und Kennzahlen kann die **Umweltkostenrechnung** (UKORE) dienen. Die Arbeitsgruppe Umweltkostenrechnung der Vereinten Nationen hat in einem internationalen Konsens von Delegierten aus über 30 Ländern folgende Definition entwickelt (JASCH 2001):

„Umweltkostenrechnung ist die Identifikation, Erhebung, Auswertung und Verwendung von zwei Arten von Informationen für interne Entscheidungen:

- *physische Daten (Mengenerfassung) zum Einsatz und den Strömen von Energie, Wasser und Materialien sowie den entstehenden Abfällen und Emissionen und*
- *monetäre Daten zu Kosten, Erträgen und Einsparungen des betrieblichen Umweltmanagements.“*

Die UKORE setzt einen besonderen Schwerpunkt auf physische Daten (Mengenerfassung), da

(1) der Einsatz von Energie, Wasser und Material sowie die entstehenden Abfälle und Emissionen direkt zu Umweltbelastungen durch Produktionsstandorte führen und

(2) die Kosten für den Materialeinsatz in vielen Organisationen ein wesentlicher Kostenfaktor sind.

Diese Daten stellen auch die Grundlage für die Erhebung (und Berichterstattung) zu den ressourcenorientierten Aspekten der Umwelleistung dar.

Um ein vollständiges und integriertes Bild des Materialverbrauchs zu erstellen, sollten die Materialflüsse in einzelnen Kostenstellen wie Einkauf, Lagerannahme, Lagerabfassung, interne Produktionsschritte, Verpackung, Abfall- und Emissionsmanagement, internes Recycling etc. direkt mit Materialnummern aufgezeichnet werden. Dieses Verfahren der Kostenrechnung wird auch Materialflusskostenrechnung genannt. Eine ISO-Norm ist dazu in Vorbereitung.

Einige Organisationen erweitern die Systemgrenze auch über ihre eigenen Standorte hinaus und nehmen auch physische Daten von LieferantInnen, KundInnen und anderer Elemente der LieferantInnenkette oder des Produktlebenszyklus mit auf.

Sobald die physischen Daten erfasst worden sind, können sie sowohl als Grundlage für die umweltorientierte Kostenrechnung, aber auch zur Berechnung von Umwelleistungskennzahlen verwendet werden. Auch kleine Betriebe, die nicht über die Ressourcen zum Aufbau von umfassenden Materialbilanzen oder einer Materialflusskostenrechnung verfügen, können von der Berechnung wesentlicher Umwelleistungskennzahlen sehr profitieren.

Die Internationale Leitlinie Umweltkostenrechnung der IFAC (International Federation of Accountants) hat die Definition der Vereinten Nationen übernommen und kategorisiert darauf aufbauend die monetären Umweltkosten folgendermaßen (JASCH & SAVAGE 2005).

Tabelle 8: IFAC-Umweltkostenkategorien (JASCH & SAVAGE 2005).

1. Materialkosten des Produkt-Outputs
2. Materialkosten des Nicht-Produkt-Outputs
3. Kosten der Abfall- und Emissionsbehandlung
4. Kosten der Vermeidung und des Umweltmanagements
5. Kosten für Forschung und Entwicklung
6. Weniger greifbare Kosten

Die Auswertung der Umweltkostenerhebungen verschiedener Produktionsbetriebe zeigt, dass der wesentliche Kostenfaktor die Materialkosten der Produkt-Outputs und Nicht-

Produkt-Outputs (Abfälle und Emissionen) sind. Für die Darstellung der jährlichen Umweltkosten werden meist die Werte der Kostenkategorien 2–5 aggregiert (z. B. Umwelterklärung SCA Laakirchen 2003 in JASCH & SAVAGE 2005). In Produktionsbetrieben betragen die Kosten in den IFAC-Kostenkategorien 3–5 in Summe rund 20 % der Kosten der verlorenen Materialwerte in Abfällen und Emissionen (Kategorie 2).

Aus Sicht der Umweltkosten wesentlich sind daher folgende Kennzahlen:

- Energie und Klimaschutz: Energieeinsatz, Anteil regenerativer Energien, Energieeffizienz, Emissionen von Treibhausgasen (v. a. CO₂).
- Emission von Luftschadstoffen: SO₂-Emissionen, Emissionen an NO_x, VOC und ozonabbauenden Substanzen.
- Abfallaufkommen: Gesamtabfallmenge, differenziert nach den wichtigsten Abfallarten bzw. Behandlungsformen.
- Wassermanagement: Wasserverbrauch, Abwasseraufkommen, relevante Emissionen von absorbierbaren organisch gebundenen Halogenen (AOX) und Schwermetallen.
- Verbrauch von Rohstoffen: wesentliche Stoffströme nach Art und Menge, Materialeffizienz.

Die Deutsche Vereinigung für Finanzanalyse und Asset Management (DVFA 2007) klassifiziert folgende Kennzahlen als relevant für Extra-/Non-Financial Reporting:

- Energieeffizienz,
- Einsatz regenerativer Energieträger,
- unverbrannte Kohlenwasserstoffe,
- NO, SO und andere Luftemissionen,
- CO₂-Emissionen,
- Abfälle.

Zusätzlich zu diesen operativen Umweltkennzahlen erlaubt die Darstellung der Managementsysteme und Produktzertifizierungen eine rasche Beurteilung der Qualität interner Verfahren.

Für den operativen Bereich können demnach folgende Umweltkennzahlen relevant sein:

Tabelle 9: Zusammenfassung wesentlicher operativer Umweltkennzahlen

Umweltaspekt	
INPUT	
Energie	Gesamtenergieeinsatz
Herkunft	Aufschlüsselung nach Energieträgern, Anteil regenerativer Energieträger
	Erdgaseinsatz
	Einsatz elektrischer Energie
	Stromeinsatz gesamt

	Treibstoffverbrauch gesamt
	Dieserverbrauch gesamt
	Dieserverbrauch spezifisch (für Fuhr- und Maschinenpark)
Energieeffizienz	Energieeinsatz pro Produkt- oder Dienstleistungseinheit
	Wärmeeinsatz in kWh pro Produkt- oder Dienstleistungseinheit
	Stromeinsatz in kWh pro t/kg Produkt
	Stromeinsatz pro Produkt- oder Dienstleistungseinheit
	Einsatz elektrischer Energie pro Produktionseinheit
Wasser	Gesamtwasserverbrauch
	Wasserverbrauch in Liter pro kg Produkt
	Wasserverbrauch in Liter pro kg Rohstoff
	Wasserverbrauch in m ³ pro Produkt- oder Dienstleistungseinheit
	Wasserverbrauch gesamt
	Trink- und Frischwasserverbrauch pro Produkt- oder Dienstleistungseinheit
Betriebsstoffe	Verwendete Kühl-/Kältemittel
Rohstoffe	Rohstoffe aus kontrolliertem Anbau
Inputstoffe	Input in m ³ / 0,1 Mio. €
OUTPUT	
Emissionen	Gesamtemissionsmenge CO ₂
	CO ₂ -Emissionen aus Energieeinsatz pro Dienstleistungseinheit und Jahr
	CO ₂ -Emissionen herkunftsbegrenzt (Heizanlage, Fuhrpark, Maschinenpark)
	CO ₂ -Emissionen aus Dieserverbrauch
	Staubemissionen
	Lärmemissionen
	Emissionen weiterer Luftschadstoffe
Abwasser	Abwassermenge gesamt
	Anteil betrieblicher Abwässer
	Abwasser in Liter pro kg Produkt
	Schmutzwasser in m ³
	Abwasser/Schmutzwasser pro Produktionseinheit
Abfall	Anteil gefährlicher und nicht gefährlicher Abfälle
	Überbetriebliche Verwertung der Abfallfraktionen in %
	Abfälle pro Produktionseinheit
	Gesamtmenge an gefährlichem Abfall
	Abfälle gesamt pro kg Produkt
	Summe gefährlicher Abfälle pro Produkt- oder Dienstleistungseinheit
	Menge an spezifischen Abfällen
	Menge an Aushubmaterial gesamt und in % des Gesamtabfalls
Produkte	Zahl der produzierten Produkte

Fuhrpark	Durchschnittsalter
	EURO Klasse
Transport	Anzahl der Transportkilometer
	Anzahl der Transportkilometer pro Produkteinheit (z. B. Anzahl der Transportkilometer pro hl Bier)
	Bahnanteil
	Lkw-Anteil

Tabelle 10: Zusammenfassung relevanter Umweltaspekte und -kennzahlen.

Aspekt und Einfluss	Kennzahlen
Klimawandel	Kosten und Erlöse durch Emissionszertifikate
Materialkosten (Einsatz an Roh- Hilfs- und Betriebsstoffen) und Materialverluste	Waren- und Energieeinsatz sowie Material- und Umwandlungsverluste
Ökologischer Fußabdruck, Versorgungssicherheit, Zugang zu Rohstoffen	Verbrauchsentwicklung, Einsparmaßnahmen, Rohstoffmärkte
Managementsysteme, Rechtskonformität	Anzahl der Zertifizierungen nach EMAS und ISO 14001 nach Standorten und Ländern, Angaben über Produktzertifizierungen (z. B. Umweltzeichen, BIO, Fair Trade usw.) und bedeutende Ziele und Projekte in diesem Bereich
Input-Outputbilanz	Operative Umweltkennzahlen aus Tabelle 9

5 ArbeitnehmerInnen- und Menschenrechtsaspekte

Es ist nicht weiter verwunderlich, dass angenehme Bedingungen zu einer erhöhten Attraktivität des Arbeitsplatzes führen. Aber auch ein positives Umweltimage und eine gute Reputation in Menschenrechtsfragen erhöhen die Fähigkeit eines Unternehmens, MitarbeiterInnen anzuwerben und zu halten. Weniger offensichtlich ist der Zusammenhang mit Gemeinwohlaktivitäten. Verschiedene Studien (z. B. Sustainability 2001) zeigen, dass die Involvierung der MitarbeiterInnen in kommunale und das Gemeinwohl fördernde Aktivitäten zu einer erhöhten Loyalität und Identifikation mit dem Betrieb führen und gleichzeitig positiv auf Kreativität und Innovation wirken.

Sustainability (2001) identifizierten die **Zufriedenheit der MitarbeiterInnen als den wesentlichen Faktor zur Gewinnsteigerung**. Zufriedene MitarbeiterInnen erbringen mehr Leistung für ihre ArbeitgeberInnen, sind verantwortungsvoll, kreativ und identifizieren sich mit den Firmenzielen – alles Faktoren, die den Gewinn steigern. In einer Befragung in den USA (Cone Inc. 2002) gaben 80 % der TeilnehmerInnen an, dass sie die Beschäftigung in einer Firma ablehnen würden, wenn sie feststellen würden, dass das Unternehmen negative Aktionen im Themenkomplex Corporate Citizenship setzt.

Die Gallup Organisation führte die bisher umfangreichste Langzeitstudie zum Thema Humankapital durch (GALLUP 2007). Darin wird abgeleitet, dass das Humankapital (Einstellungen von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern, Führungskräften und KundInnen) zu rund 30 % für den Unternehmenserfolg verantwortlich ist. Die restlichen 70 % sind auf die Produkte, Preisgestaltung, Positionierung am Markt und den Betriebsstandort zurückzuführen.

Auch Hinterberger/Hutterer/Schnepf (in: GEHMACHER 2006) postulieren:

„Generell gilt: Je glücklicher die Menschen in einer Gesellschaft sind, je höher ihr Wohlbefinden ist, desto besser funktioniert ihr individuelles und gemeinschaftliches Leben. Für die Wirtschaft heißt das:

- *Sie leisten in ihrem Beruf bessere Arbeit.*
- *Sie identifizieren sich mehr mit dem guten Klima, was sich auf den Erfolg des Unternehmens auswirkt.*
- *Sie bilden sich selbstständig weiter und sind so für das Unternehmen besser einsetzbar.*
- *Sie üben z. B. im Außenkontakt eines Unternehmens (Kontakt mit LieferantInnen und KundInnen) eine besondere Wirkung auf Partnerunternehmen aus und tragen daher zu einer Steigerung der Kooperationsbereitschaft, zur Nutzung von Synergieeffekten etc. bei.*

Unglückliche Menschen hingegen sind unmotiviert, kündigen innerlich und arbeiten daher schlecht.“

Der Begriff **Work-Life-Balance** ist seit den neunziger Jahren international in Diskussion und schließt an die frauenpolitischen Forderungen nach Maßnahmen zur besseren Vereinbarkeit von Beruf und Familie an (LEITNER ET.AL. 2005). Die Maßnahmen sollen qualifizierte MitarbeiterInnen an das Unternehmen binden, die Arbeits- und Lebenszufriedenheit und in weite-

rer Folge die Produktivität erhöhen. Die bessere Balance von Familie und Arbeitswelt soll eine dreifache Gewinnsituation schaffen:

- Familien gewinnen, da sie bei der Koordination von Berufs- und Privatleben entlastet werden.
- Der Staat profitiert, da eine höhere Beschäftigungsquote zu höheren Einnahmen bei Steuern und Sozialabgaben führt.
- Unternehmen profitieren durch Wettbewerbsvorteile und Kosteneinsparungen.

In der praktischen Umsetzung geht es vor allem um Flexibilisierung der Arbeitszeit und Unterstützung bei der Kinderbetreuung. Das Thema Work-Life-Balance umfasst darüber hinaus aber generell Arbeitseinteilung und (Lebens-)Arbeitszeit, lebenslanges Lernen, die Förderung zivilgesellschaftlichen Engagements von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern, Arbeitssicherheit, sowie Aspekte der Gesundheits-, Geschlechter- und Gesellschaftspolitik.

Der österreichische Bundeswettbewerb „Frauen- und familienfreundlichster Betrieb“, der seit 1999 von der Familie & Beruf Management GmbH durchgeführt wird, beurteilt Betriebe auf Basis folgender Kriterien:

- Anteil von Frauen in Führungspositionen,
- Frauen-Weiterbildungsquote im Unternehmen,
- Flexibilität der Arbeitszeit, Anteil der Teilzeitjobs,
- Flexibilität des Arbeitsortes,
- Quote der WiedereinsteigerInnen im Unternehmen,
- Vorbereitung des Wiedereinstiegs durch das Unternehmen,
- Maßnahmen des Unternehmens im Bereich Kinderbetreuung,
- materielle Zusatzleistungen für Familien,
- unternehmensinterne Anlaufstelle für Frauen- und Familienfragen,
- Frauen und Familien in Unternehmensphilosophie und Personalpolitik.

Bis 2030 ist in Österreich laut Wirtschaftskammer mit einem Rückgang an erwerbsfähigen Personen um 560.000 Menschen zu rechnen. Die Suche nach qualifizierten Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern wird damit zunehmend schwieriger. Das Gewinnen und Halten von Beschäftigten wird durch die Positionierung als attraktives Unternehmen erleichtert.

In Österreich gibt es zwei ministerielle Initiativen zur Förderung der Familienfreundlichkeit von Betrieben: das Audit „Familie und Beruf“ und die Familienallianz.

Mit dem **Audit „Familie und Beruf“** des Familienministeriums und Wettbewerben auf Landes- und Bundesebene werden Initiativen gesetzt, um Unternehmen zu familienfreundlichen Maßnahmen zu motivieren.. Gemeinsam mit einer vom Familienministerium autorisierten Unternehmensberatung werden Ist- und Sollzustand familienfreundlicher betrieblicher Maßnahmen analysiert und festgelegt. Bei der Auditierung nach drei Jahren werden jene Unternehmen zertifiziert, die den selbst vorgegebenen Soll-Zustand, der primär über Kennzahlen festgelegt wird, erreicht haben.

Eine umfangreiche Beschäftigung mit ArbeitnehmerInnen- und anderen Aspekten bietet eine Wissensbilanz. Diese dient der ganzheitlichen Darstellung, Bewertung und Kommunikation von immateriellen Vermögenswerten, Leistungsprozessen und deren Wirkungen. Für Universitäten ist sie in Österreich verpflichtend (Wissensbilanz-Verordnung).

Die Anforderungen an den konkreten Inhalt und den Umfang einer Wissensbilanz hängen von ihrer Bedeutung im Rahmen einer innovationsgetriebenen Unternehmensstrategie ab. Je stärker die Kernkompetenzen und damit die Wettbewerbsfähigkeit eines Unternehmens auf intellektuellem Kapital beruhen, desto umfassender und detaillierter muss eine Wissensbilanz sein. Wissensbilanzen müssen nicht nur den statischen Zustand des intellektuellen Kapitals zu einem bestimmten Stichtag zeigen, sondern auch die Zusammenhänge zwischen dem Einsatz dieses Kapitals und den strategischen Zielen (bzw. der Zielerreichung und dem Geschäftserfolg).

Der freiwillige Zertifizierungsstandard OHSAS 18001 zu Occupational Health and Safety fördert sichere und gesunde Arbeitsplätze, indem dafür verbesserte Rahmenbedingungen zur Verfügung gestellt werden:

- Gesundheits- und Sicherheitsrisiken identifizieren und kontrollieren,
- das Unfallpotenzial senken,
- Übereinstimmung mit Gesetzen sicherstellen und
- vieles mehr.

Viele Organisationen implementieren den OHSAS 18001-Standard als Teil ihrer Risikomanagementstrategie, um sich der laufend ändernden Gesetzeslage anzupassen und um die Arbeitskräfte zu schützen.

Standards, die im Unternehmen umgesetzt werden, um die Rechte der ArbeitnehmerInnen am Arbeitsplatz zu respektieren, haben direkte Auswirkungen auf den Ruf der Organisation, auf die rechtlichen und finanziellen Risiken und die Performance sowie auf die Motivation der ArbeitnehmerInnen. Aus diesem Grund sollten Unternehmen eine Veröffentlichung ihrer zertifizierten Managementsysteme vornehmen, um den Leserinnen und Lesern des Lageberichts die Möglichkeit zu geben, sich über die diesbezüglichen Leistungen zu informieren.

Der Aspekt Arbeitsbedingungen umfasst nach GRI (GRI 2006):

- Beschäftigung,
- Sicherheit und Gesundheit,
- Schulungen,
- Gleichberechtigung.

Tabelle 11: GRI-Kennzahlen Aspekt Arbeitsbedingungen (GRI 2006).

GRI Kennzahlen Aspekt Arbeitsbedingungen
LA 1 Struktur der Mitarbeiter nach Vertragstyp und Regionen
LA 2 Fluktuation nach Altersgruppen, Geschlecht und Regionen
LA 3 Zusatzleistungen für Mitarbeiter
LA 4 Anteil der gewerkschaftlich vertretenen Mitarbeiter
LA 5 Ankündigungsfrist für strukturelle Veränderungen und Behandlung im Kollektivvertrag
LA 6 Anteil der Mitarbeiter in Gesundheits- und Sicherheitsgremien
LA 7 Anzahl von Verletzungen, Unfällen, Ausfallstagen und Todesfällen nach Regionen

LA 8 Ausbildungen, Schulungen, Beratungen, Vermeidungs- und Risikomanagement-maßnahmen für Mitarbeiter, ihre Familien oder die lokale Bevölkerung hinsichtlich stark ansteckender Krankheiten
LA 9 In Gewerkschaftsverhandlungen geregelte Gesundheits- und Sicherheitsaspekte
LA 10 Jährliche Weiterbildungsstunden pro Mitarbeiter nach Mitarbeiterkategorie
LA 11 Programme zur Förderung der MitarbeiterInnen und zum lebenslangen Lernen
LA 12 Anzahl der Mitarbeiter mit regelmäßigen Karriereentwicklungsprogrammen
LA 13 Verteilung der Mitarbeiter nach Geschlecht, Alter und Minderheitenzugehörigkeiten
LA 14 Lohnniveau von Männern und Frauen nach Beschäftigungstyp

Die Deutsche Vereinigung für Finanzanalyse und Asset Management (DVFA 2007) klassifiziert folgende Kennzahlen als relevant für Extra-/Non-Financial Reporting:

- Fluktuation,
- Training und Qualifikation der MitarbeiterInnen,
- durchschnittliches Alter der MitarbeiterInnen,
- Fehltag als Ausdruck der Motivation der MitarbeiterInnen.

MitarbeiterInnenbezogene Aspekte umfassen die unternehmensweiten Programme und Maßnahmen zu Arbeitssicherheit und Gesundheitsschutz sowie zu Aus- und Weiterbildung. Auch auf Grundsätze und Maßnahmen zur Gleichstellung von Frau und Mann sowie zur Integration von Beschäftigten unterschiedlicher Nationalität und von Minderheiten sollte eingegangen werden. Nicht zuletzt ist die Beschäftigungspolitik zu beschreiben und durch Angaben zu Einstellungen und Entlassungen sowie der Verlagerung von Arbeitsplätzen zu ergänzen. Bei Umstrukturierungen und Standortverlagerungen werden Vorschläge zu Abfederungsmaßnahmen erwartet.

Grundsätzlich sollten alle personenbezogenen Kennzahlen für Männer und Frauen gesondert dargestellt werden.

Der Aspekt Menschenrechte umfasst nach GRI (GRI 2006):

- Investitions- und Beschaffungstätigkeit,
- Nicht-Diskriminierung,
- Versammlungsfreiheit und Gewerkschaftsrechte,
- Kinderarbeit,
- Zwangsarbeit,
- Sicherheitswesen,
- Rechte von Angehörigen indigener Völker und Minderheiten

Die deutsche Vereinigung für Finanzanalyse und Asset Management (DVFA 2007) klassifiziert folgende Kennzahlen als relevant für Extra-/Non-Financial Reporting:

- Investitionsvorhaben, die nach Menschenrechtsverletzungen analysiert wurden
- Lieferanten, die nach Menschenrechtsverletzungen analysiert wurden

Viele dieser Aspekte sind für Unternehmen, die ihre Standorte ausschließlich in Österreich haben und ihre Rohstoffe nicht aus Ländern beziehen, die wegen Verletzungen der Europäischen Menschenrechtskonvention in öffentlicher Kritik stehen, kaum relevant.

In Branchen wie der Textilindustrie oder dem Handel, die kaum auf einheimische Produktionsstandorte zurückgreifen, ist jedoch die Sicherstellung humanitärer Arbeitsbedingungen eine zentrale Herausforderung, die widrigenfalls zum Verlust des Vertrauens in die Marke führen kann. Insbesondere Kinder- und Zwangsarbeit stellen schwere Menschenrechtsverletzungen dar. Darüber hinaus haben diesbezügliche Schlagzeilen das Potenzial, den Wert einer Marke in wenigen Tagen zu gefährden.

Die Sicherstellung humanitärer Arbeitsbedingungen in der gesamten Wertschöpfungskette ist für Unternehmen eine große und zentrale Herausforderung. Dies stellt auch einen bedeutenden Aspekt von Corporate Social Responsibility (CSR) dar. Dies bedeutet die Übernahme gesellschaftlicher Verantwortung eines Unternehmens, wobei die ökonomische, ökologische und die soziale Verantwortung erfasst sind. Auf internationaler Ebene stellt der Global Compact der Vereinten Nationen eine bedeutende Initiative dar. Mitglieder des Global Compact unterliegen auch einem Berichtlegungssystem. Unternehmen bedienen sich unter anderem Instrumenten wie Verhaltenskodizes, Nachhaltigkeitsberichten und Zertifizierungsmöglichkeiten, um CSR-relevante Maßnahmen darzulegen.

Ein erster Indikator für die Wesentlichkeit des Aspektes Menschenrechte ist die Darstellung, in welchen Ländern ein Unternehmen Produktionsstandorte unterhält und welche unternehmensspezifischen Standards, Verhaltenskodizes und Managementsysteme konzernweit implementiert sind. So dieser Aspekt relevant ist, ist darzustellen, welche Maßnahmen getroffen wurden, um die Risiken in der Lieferantenkette zu überwachen.

Die von der Internationalen Arbeitsorganisation (ILO) entwickelten internationalen Arbeitsnormen spielen eine wichtige Rolle in der Ausarbeitung und Vorbereitung von nationalen Gesetzen, Regelmechanismen sowie als Grundlage für Kollektivverträge. Diese Normen sind eine Anleitung für die Tätigkeiten der Interessenvertretungen der Beschäftigten und der ArbeitgeberInnen und stellen eine Richtlinie für eine geregelte Arbeits- und Beschäftigungspolitik dar. Die Kernübereinkommen der ILO (www.ilo.org) beziehen sich auf folgende Themen:

- Beseitigung von Kinderarbeit,
- Verbot von Zwangsarbeit,
- Schutz von Versammlungsfreiheit und gewerkschaftlichen Rechten,
- Schutz vor Diskriminierungen in der Beschäftigung.

Internationale Arbeitsnormen haben einen Einfluss auf die Ausgestaltung von nationalen Gesetzen und insbesondere deren Exekution, was weit über eine bloße Adaptierung der Gesetze an die Anforderungen eines ratifizierten ILO-Übereinkommens hinausgeht. Obwohl die hauptsächlich AdressatInnen und Betroffenen von internationalen Arbeitsnormen Regierungen, ArbeitgeberInnen und ArbeitnehmerInnen sind, setzen auch andere Akteure diese Normen als wertvolles Instrument ein. Zum Beispiel berufen sich Interessengruppen und Nichtregierungsorganisationen zur Schaffung von Arbeitsplätzen, welche faire Bedingungen bieten und ethischen Ansprüchen gerecht werden, auf internationale Arbeitsnormen. Auch geht es darum, basierend auf entsprechenden Normen, Managementsysteme zu entwickeln.

Unternehmen entwickeln Strategien für die Vielfalt und Gleichstellung am Arbeitsplatz nicht nur aus ethischen und rechtlichen Gründen, sondern auch aus wirtschaftlichen Gründen. Maßnahmen zur Gleichstellung von Frauen und Männern oder zur besseren Vereinbarkeit von Beruf und Familie sind Teil des Nachhaltigkeitsmanagements und können Bestandteil einer „Diversity Strategie“ sein. Aspekte wie unterschiedliche Religionszugehörigkeiten, Hautfarbe, Behinderungen oder das Thema sexuelle Orientierung werden damit ebenfalls

umfasst. Es wird postuliert, dass Vielfalt am Arbeitsplatz auch zu einem wirtschaftlichen Nutzen führt.

Die Aspekte der ArbeitnehmerInnen betreffend sind folgende Merkmale wichtig für die Gleichstellung von Frauen und Männern:

- Einhalten des Gleichbehandlungsgesetzes,
- geschlechtsspezifische Entgeltstrukturen und Entgelte von Frauen und Männern,
- Abbau von geschlechtsspezifischer Lohndiskriminierung und Verwirklichung einer geschlechtergerechten Einkommenspolitik,
- Verfolgen und aktives Tragen des Gleichstellungsziels durch die Unternehmensleitung,
- Berücksichtigung der Bedürfnisse von ArbeitnehmerInnen mit kleinen Kindern/persönlichen Versorgungspflichten.

Eine verbesserte Vereinbarkeit von Familie und Beruf im Unternehmen kann durch vielfältige Maßnahmen erreicht werden. Durch diese verschiedenen Varianten soll erreicht werden, dass Mütter und Väter sich gleichermaßen an der Familienarbeit und Betreuung von Kindern beteiligen können. Nur eine gemeinsame Aufteilung macht eine Abkehr von Geschlechterstereotypen möglich. Stehen bei Frauen Maßnahmen im Vordergrund, Einkommens- und Laufbahnchancen durch die Gründung einer Familie nicht zu verringern, sollte durch eine aktive Unternehmenspolitik die Beteiligung der Väter an der Familienarbeit erleichtert werden. Die Teilung der Karenz zwischen den Elternteilen sollte beispielsweise von der Führungsebene eines Unternehmens offen unterstützt und ermöglicht werden.

Instrumente des Unternehmens, die zu einer Gleichstellung von Frauen und Männern im Unternehmen führen sollen, umfassen z. B. Gleichstellungspläne, Frauenförderpläne, Gender Mainstreaming-Strategien, betriebliche Richtlinien zur Herstellung einer ausgewogenen Repräsentation von Frauen und Männern, insbesondere in qualifizierten Positionen) etc.

SA 8000, der sich zunehmend etablierende globale Standard für Social Accountability, stellt flexible Rahmenbedingungen für das Management von ethischen Arbeitsplatzbedingungen innerhalb weltweiter Zuliefererketten zur Verfügung. SA 8000 ist der erste prüffähige Standard, der gewährleistet, dass Social Accountability von den Geschäftspartnerinnen und -partnern angewandt wird. Seine Eckpfeiler umfassen

- Kinderarbeit,
- Zwangsarbeit,
- Gesundheit und Sicherheit,
- Versammlungsfreiheit und Recht auf Gewerkschaft,
- Diskriminierung,
- Disziplinarmaßnahmen,
- Arbeitsausmaß,
- Vergütung/Lohn,
- Managementsysteme.

Tabelle 12: Zusammenfassung relevanter ArbeitnehmerInnen- und Menschenrechtsaspekte

Aspekt und Einfluss	Kennzahlen
Qualifikation der MitarbeiterInnen	Struktur der MitarbeiterInnen nach Geschlecht und Vertragstyp, Ausbildungsquote (MitarbeiterInnenqualifikation), Weiterbildungstage pro MitarbeiterIn und Jahr.
Motivation der MitarbeiterInnen	Arbeitszeitmodelle, betriebliche Mitbestimmung und Interessenvertretung im Unternehmen, Umfrageergebnisse zur Zufriedenheit der MitarbeiterInnen, freiwillige Sozialleistungen.
Fluktuation	Nach Altersgruppen, Geschlecht und Regionen, Transparenz bei Umstrukturierungen und Entlassungen.
Gesundheits- und Arbeitssicherheitsmanagement	Krankenstände, Maßnahmen im Gesundheitsmanagement, Anzahl von Arbeitsunfällen und tödlichen Arbeitsunfällen, Ausfallstage durch Arbeitsunfälle oder Berufskrankheiten.
Gleichstellung von Frauen und Männern (keine Diskriminierung)	Lohnniveau von Frauen und Männern nach Verwendungsgruppen, Anzahl von Männern und Frauen in Führungspositionen, Maßnahmen zur Gleichstellung von Frauen und Männern, familienfreundliche Maßnahmen und Modelle.
Menschenrechtsaspekte bei der Investitions- und Beschaffungstätigkeit, Schutz des Markenmens	Menschenrechts-, Umwelt- und Sozialstandards und Zertifizierungen in den Produktionsstandorten und in der LieferantInnenkette.

6 Ökonomische und gesellschaftliche Aspekte

Dieses Kapitel umfasst Aspekte und Aktivitäten, die auf den mittel- bis langfristigen wirtschaftlichen Erfolg eines Unternehmens einwirken. Von Interesse ist dabei, welche Chancen und Risiken mit einer nachhaltigen Wirtschaftsweise verbunden sind, sowie die Beschreibung der Maßnahmen, die ein Unternehmen ergreifen kann, um Chancen zu realisieren und Risiken zu vermeiden (z. B. Umweltinnovationen im Produktbereich).

Unternehmen haben hier die Möglichkeit, ihre Bedeutung für die regionale Wirtschaft darzustellen (z. B. Arbeitsplatzangebot, Ausbildungsplätze) und wie durch Steuer-, Lohn- und Gehaltszahlungen sowie Gemeinwohlausgaben zur regionalen Wirtschaftskraft beigetragen wird.

Der Aspekt Ökonomie nach GRI betrachtet die wirtschaftliche Leistung, Marktpräsenz und indirekte ökonomische Effekte (GRI 2006).

Tabelle 13: GRI Kennzahlen Aspekt Ökonomie (GRI 2006)

GRI Kennzahlen Aspekt Ökonomie

- EC 1 Wertschöpfungsrechnung
- EC 2 Finanzielle Auswirkungen des Klimawandels
- EC 3 Absicherung der betrieblichen Pensionsvorsorge
- EC 4 Finanzielle Zuwendungen von öffentlichen Stellen
- EC 5 Einstiegslohn im Vergleich zu nationalen Mindestlöhnen
- EC 6 Anteil lokaler Lieferanten
- EC 7 Beschäftigungspolitik für Topmanagementfunktionen aus der lokalen Bevölkerung
- EC 8 Gemeinwohlorientierte Infrastrukturinvestitionen
- EC 9 Indirekte ökonomische Effekte

Die aus der Gewinn- und Verlustrechnung abgeleitete Wertschöpfungsrechnung zeigt die Entstehung und Verteilung des Mehrwerts durch die ökonomische Tätigkeit einer Organisation. *„Eine Wertschöpfungsrechnung stellt die finanziellen Flussgrößen aus der Gewinn- und Verlustrechnung so dar, dass erkennbar ist, welche Anspruchsgruppen von ihnen profitiert haben. Die Wertschöpfungsrechnung ist ein integraler Bestandteil der Nachhaltigkeitskostenrechnung, da der Fokus nicht nur auf Shareholdern, sondern allen Anspruchsgruppen des Unternehmens liegt.“* (GRI 2002)

Während die herkömmlichen Veröffentlichungen im Jahresabschluss Zahlungen an MitarbeiterInnen, an KapitalgeberInnen und für Steuern ausweisen, ist die explizite Darstellung der **Gemeinwohlausgaben** (und nicht nur die Beschreibung von Einzelmaßnahmen) ein Novum. Dieser Posten wurde bis dato in den Betriebskosten „versteckt“ und ist nach den Rechnungslegungsvorschriften auch weiterhin nicht separat ausweispflichtig. Nach der Version G3 aus 2006 der Global Reporting Initiative (GRI 2006 a und b) ist die Wertschöpfungsrechnung eine Kernkennzahl, die Voraussetzung für eine Registrierung nach der Note A ist.

Unter den Gemeinwohlausgaben werden Spenden (ohne Gegenleistung), Sponsoringmaßnahmen für einen guten Zweck (Teil des Marketingbudgets) und Infrastrukturprojekte, die der Allgemeinheit zu Gute kommen (und nicht den eigentlichen Geschäftszweck beinhalten) um-

fasst. Dargestellt werden häufig auch Modelle der Mitarbeiterfreistellung für ehrenamtliche Tätigkeiten, z.B. für Einsätze der freiwilligen Feuerwehr, karitative Tätigkeit oder Katastrophenhilfe.

Tabelle 14: Zusammenfassung relevanter ökonomischer Aspekte

Aspekt und Einfluss	Kennzahlen
Darstellung, welche Bedeutung das Unternehmen für die Region hat	Arbeits- und Ausbildungsplätze, Anzahl der Lehrlinge, regionale Beschaffung
Spenden, regionale Verflechtung	Spenden in Prozent vom Gewinn vor Steuern, Infrastrukturprojekte und unterstützte Maßnahmen, MitarbeiterInnenfreistellungen für ehrenamtliche Tätigkeiten
Finanzielle Auswirkungen, Risiken und Chancen durch den Klimawandel	Kosten und Erlöse aus dem Emissionshandel, Rohstoffpreise und Verfügbarkeit

Branchenspezifische Kennzahlen können diese Themen vertiefen. Der Nachhaltigkeitsbericht des Fachverbands der Papierindustrie beschreibt z. B. ausführlich die Preisentwicklung der Rohstoffe wie Holz und Altpapier und geht auf die zunehmend schwierigere Situation der Versorgungssicherheit ein.

Der Aspekt Gesellschaft beinhaltet nach GRI (GRI 2006):

- Regionale Verflechtung,
- Korruption,
- Politikbeteiligung,
- Wettbewerbsrecht,
- Rechtseinhaltung.

Tabelle 15: GRI Kennzahlen Aspekt Gesellschaft (GRI 2006).

GRI Kennzahlen Aspekt Gesellschaft
SO 1 Projekte und Verfahren zur Steuerung der Auswirkungen von Produktionsstandorten in der Region
SO 2 Anzahl und Anteil von Produktionsstandorten mit Bestechungs- und Korruptionsrisiko
SO 3 Anzahl der in der Anti-Korruptionspolitik geschulten MitarbeiterInnen
SO 4 Maßnahmen aufgrund von Korruptionsvorfällen
SO 5 Öffentlich vertretene Positionen, Beteiligung an politischen Verfahren und Lobbytätigkeit
SO 6 Wert von monetären und anderen Zuwendungen an politische Parteien, Politiker und relevante Organisationen nach Ländern
SO 7 Anzahl von anhängigen Verfahren wegen Verstößen gegen das Wettbewerbs- und Kartellrecht
SO 8 Anzahl und Wert von Strafen wegen Verstößen gegen rechtliche Auflagen und Bestimmungen

Die deutsche Vereinigung für Finanzanalyse und Asset Management (DVFA 2007) klassifiziert folgende Kennzahlen als relevant für Extra-/Non-Financial Reporting:

- Spenden an politische Parteien,
- Wettbewerbsverhinderungen, Kartell- und Monopolbildung,

- Korruption,
- Strafzahlungen wegen Verstößen gegen rechtliche Auflagen,
- Ausgaben für Forschung und Entwicklung,
- Anzahl der Patente.

Die Einhaltung von Gesetzen und Normen ist zwar für die meisten Unternehmen eine Selbstverständlichkeit, umso relevanter daher die Darstellung, ob das Unternehmen wegen Nichteinhaltung gesetzlicher Vorgaben Strafen gezahlt hat oder ob gerichtliche Verfahren eingeleitet wurden. Solche Vorkommnisse waren auch schon bisher im Lagebericht veröffentlichungspflichtig, so sie wesentliche Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage des Unternehmens hatten. In diesem Zusammenhang sind auch Korruptionsvorfälle zu beachten. Für die Risikobeurteilung relevant ist, ob das Unternehmen besonderen Korruptionsrisiken ausgesetzt ist und wie es Korruption und Bestechung vorbeugt.

Diese Themen können auch unter **Corporate Governance** abgehandelt werden. Der Begriff wird gemeinhin mit „Unternehmensverfassung“, „Unternehmenskontrolle“ oder „Unternehmensverantwortung“ übersetzt und behandelt das Macht- und Kontrollgefüge eines Betriebes mit dem Ziel des Interessenausgleichs zwischen den Anspruchsgruppen (WITT 2000). Dabei geht es vor allem um das Zusammenwirken zwischen Vorstand und Aufsichtsrat, um Aktionärsrechte, Rechnungslegung und interne sowie externe Kontrollsysteme. Auslöser waren Bilanzskandale, die zu einem Sinken der Aktienkurse und einem Vertrauensverlust bei den Anlegerinnen und Anlegern führten.

Seit 1. Oktober 2002 existiert auch in Österreich ein **Corporate Governance Codex**. Ziel dieser freiwilligen Selbstregulierungsmaßnahme ist es, „das Vertrauen der Aktionäre durch mehr Transparenz, durch eine Qualitätsverbesserung im Zusammenwirken zwischen Aufsichtsrat, Vorstand und Aktionären und durch die Ausrichtung auf langfristige Wertschaffung maßgeblich zu fördern“ (Österreichischer Arbeitskreis für Corporate Governance 2002).

Die Verankerung der Herausforderungen einer nachhaltigen Entwicklung und verantwortungsvoller Unternehmensführung in den Unternehmensgrundsätzen gilt als Signal für Qualität und Kompetenz der Unternehmensleitung. Die Ausrichtung der Unternehmenspolitik auf CSR wird als Zukunfts- und Langfristorientierung des Managements verstanden. Die aktive Beschäftigung mit den Anforderungen einer nachhaltigen Entwicklung befähigt Unternehmen zum frühzeitigen Erkennen von systemischen Risiken und Megarisiken. Dies gilt auch für Mikro- und Makrotrends, die zu Wettbewerbsvorteilen führen können (SCHÄFER 2006).

Tabelle 16: Zusammenfassung relevanter gesellschaftlicher Aspekte und Kennzahlen.

Aspekt und Einfluss	Kennzahlen
Ethik, gesellschaftliche Verantwortung	Aktivitäten zur Festlegung und Einhaltung ethischer Standards, strategische Partnerschaften, Zugang zu Kunden und Märkten.
Korruption, Absicherung von Märkten	Fälle von Korruption und Preisabsprachen, wettbewerbsrechtliche Verstöße.
Partizipation in gesellschaftlicher Entwicklung	Anspruchsgruppdialoge, Lobbying, Aktivitäten der Umfeldveränderung und Politikbeeinflussung.
Rechtskonformität	Anzahl und Wert von Strafen wegen Verstößen gegen rechtliche Auflagen und Bestimmungen, Einhaltung Corporate Governance Codex

Branchenspezifische Aspekte umfassen z. B.

- Ethikstandards in Forschung und Entwicklung (z. B. Tierversuche)
- Ethikstandards im Marketing (z. B. Kinder als Zielgruppe der Werbung),
- Unternehmenspolitik z. B. zur Gentechnik,
- Kontroversen bezüglich Geldwäsche und Insidertrading und
- Strafzahlungen wegen Gesundheitsgefährdungen der Produkte (z. B. Strahlenrisiko bei Mobiltelefonen).

7 Produktspezifische Aspekte

Vor allem im Umweltbereich konnte empirisch nachgewiesen werden, dass Unternehmen mit schlechtem Umweltmanagement oft auch ineffiziente Beschaffungs- und Produktionsprozesse aufweisen und dadurch ihre Wettbewerbsposition verschlechtern und an Unternehmenswert verlieren (RUSSO & FOUTS 1997). Dies kann negative Auswirkungen auf die so genannte „Licence to operate“ haben, die von der Akzeptanz des Unternehmens bei lokalen Behörden, in der öffentlichen Meinung und bei regionalen NGOs abhängt.

Umgekehrt hat die Einführung von **Umweltmanagementsystemen** und von Konzepten der **Ökoeffizienz** und sauberen Produktion häufig zu signifikant verbesserten Produktionsverfahren, effizienteren Organisationsformen und Innovationsschüben geführt. Gerade in Österreich gibt es viele Unternehmen, die innovative Entwicklungen der Umwelt- und Energietechnik zu einem lukrativen Geschäftsfeld ausgebaut haben und teilweise Weltmarktführer sind.

Der Aspekt Produktverantwortung beinhaltet nach GRI (GRI 2006):

- KonsumentInnenschutz,
- Produktkennzeichnung,
- Öffentlichkeitsarbeit,
- Schutz der Privatsphäre,
- Rechtseinhaltung

Tabelle 17: GRI Kennzahlen Aspekt Produktverantwortung (GRI 2006).

Kennzahlen Aspekt Produktverantwortung nach GRI
PR 1 Produktlebenszyklen mit Gesundheits- und Sicherheitsbeeinträchtigungen und getroffene Maßnahmen
PR 2 Anzahl und Art von Verstößen gegen Gesundheits- und Sicherheitsbestimmungen von Produkten und Dienstleistungen
PR 3 Veröffentlichungspflichtige Produktinformationen
PR 4 Verstöße gegen Produktinformationsbestimmungen
PR 5 Kundenzufriedenheitsrate
PR 6 Politik und Standards der Öffentlichkeitsarbeit
PR 7 Verstöße gegen Bestimmungen zur Öffentlichkeitsarbeit
PR 8 Anzahl von Beschwerden wegen Verletzung der Privatsphäre
PR 9 Strafen wegen Verstößen gegen Produktstandards

Der Aspekt der Verantwortung für KundInnen und LieferantInnen umfasst Umweltschutz und Arbeitsbedingungen bei den LieferantInnen und im Gebrauch der Produkte. Dies beinhaltet:

- KundInneninformation: Darstellung, wie das Unternehmen KundInnen über Produkte oder Dienstleistungen des Unternehmens informiert, ob und welche Produktkennzeichen es einsetzt.
- KundInnenanforderungen: Darstellung, wie das Unternehmen KundInnenanforderungen ermittelt und berücksichtigt und ob die Produkte auch benachteiligten Kreisen zur Verfügung stehen.

- LieferantInnen: Erläuterung, ob und wie Umweltschutz, angemessene Arbeitsbedingungen und Einhaltung der Menschenrechte bei den LieferantInnen berücksichtigt werden.

Wesentliche Umweltaspekte im Lebensweg der Produkte oder Dienstleistungen umfassen:

- Herkunft von Rohstoffen und Materialien,
- Einsatz von Materialien und Rohstoffen sowie Versorgungssicherheit,
- Produktentwicklung und die dabei angewendeten umweltorientierten Instrumente (z. B. Ecodesign),
- Distribution und Logistik (z. B. Transportwege und -mittel),
- Produktkennzeichnung und Inhaltsstoffe (z. B. Verwendung von Umweltzeichen, Ausschluss von Gentechnik),
- Umweltbelastungen in der Nutzungsphase (z. B. Energieverbrauch),
- Entsorgung und Kreislaufwirtschaft.

Die deutsche Vereinigung für Finanzanalyse und Asset Management (DVFA 2007) klassifiziert folgende Kennzahlen als relevant für Extra-/Non-Financial Reporting:

- Umweltgerechte Produktentwicklung, z. B. Einhaltung von Abgaswerten und Normverbrauchsvorgaben,
- Produktrücknahme und Recyclingsysteme,
- Sicherheit und Gesundheitsaspekte der Produkte,
- KundInnenzufriedenheit,
- Umsatz mit neuen Produkten (Innovationspotenzial).

Aus Nachhaltigkeitsgesichtspunkten werden Umwelt- und Arbeitsbedingungen in der LieferantInnenkette ein immer brisanteres Thema mit dem Risiko des Imageschadens. KundInnen, MitarbeiterInnen und InvestorInnen bewerten das Verhalten von Unternehmen schnell und reagieren kompromisslos. Wenn z. B. das Gebot der Fairness verletzt wird oder auf LieferantInnen, KundInnen oder MitarbeiterInnen Druck ausgeübt wird, reagieren bis zu 30 % der Anspruchsgruppen mit subversivem Verhalten, z. B. durch Rufmord, indem Auskünfte hintan gehalten werden oder andere bewusste Blockademaßnahmen.

Der Wirkungszusammenhang zwischen Nachhaltigkeitsthemen und Markenname & Reputation ist am stärksten bei negativen Ereignissen. Anders ausgedrückt: Schlechte Nachrichten schaden dem Image mehr als positive CSR-Maßnahmen in der Lage sind, das Image zu verbessern.

Das Risikoprofil eines Unternehmens ist – gemeinsam mit dem Markennamen und der Reputation – von negativen Schlagzeilen im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsthemen am stärksten betroffen. Irregularitäten bei der Einhaltung gesetzlicher Rahmenbedingungen können, auch wenn sie bei den VorlieferantInnen auftreten, zu katastrophalen Auswirkungen auf Unternehmensimage und öffentliche Wahrnehmung führen. Diese Risiken können durch einen aktiven Anspruchsgruppdialog, Managementsysteme und weitergehende Regelungen für die Auswahl von LieferantInnen und Produktionsbedingungen an ausländischen Standorten sowie Transparenz gemildert werden.

Auch aus wirtschaftlichen Überlegungen heraus relevant sind:

- Produktlebenszyklusstadien mit Umwelt-, Gesundheits- und Sicherheitsbeeinträchtigungen und getroffene Maßnahmen.
- Herkunft von Rohstoffen und Materialien, Ab- und Anbaubedingungen, Versorgungssicherheit.

Tabelle 18: Zusammenfassung relevanter produktspezifischer Aspekte und Kennzahlen.

Aspekt und Einfluss	Kennzahlen
KundInnenstruktur, Marktdurchdringung	Regionale, soziale oder andere Strukturierung der KundInnen.
Zufriedenheit und Bindung der KundInnen	Umfrageergebnisse, Reklamationsrate, Qualitätsmanagement, Produkte für besondere NutzerInnengruppen.
Einhaltung von Umwelt-, Gesundheits- und Sicherheitsbestimmungen von Produkten und Dienstleistungen	Verstöße gegen Produktinformationsbestimmungen und Produktstandards, Anteil von Produkten mit Zertifizierungen nach ökologischen und sozialen Kriterien, z. B. Umweltzeichen, Fair Trade, Bio, Ökostrom, Niedrigenergiestandard.
Innovative Produktentwicklung, Marktchancen, Risikovermeidung durch Lebenszyklusbetrachtung	Produkte mit besonderem ökologischen oder sozialen Nutzen, Energieverbrauch der Produkte in der Nutzung, Ausgaben für F+E.
Arbeits- und Umweltbedingungen bei LieferantInnen, Imageschaden, Versorgungssicherheit, Qualitätssicherung	Erläuterung, ob und wie Umweltschutz, angemessene Arbeitsbedingungen und Einhaltung der Menschenrechte bei den LieferantInnen berücksichtigt werden, (Umsatz-) Anteil der Standorte mit zertifizierten Managementsystemen.
VerbraucherInnenschutz, Reputations- und Rechtsrisiko	Umgang mit KundInnenendaten und KundInnenbeschwerden, Richtlinien der Öffentlichkeitsarbeit, insbesondere bezogen auf gefährdete Zielgruppen.
Ethisches Verhalten in der Produktpolitik	Zugang zu Produkten für benachteiligte Gesellschaftsschichten.

Branchenspezifische Aspekte und Kennzahlen umfassen:

- Maßnahmen zur Reduktion des Energieverbrauchs der Produkte, z. B. Flottenverbrauch in der Automobilindustrie,
- Entwicklung von Produkten mit positivem Beitrag zum Klimawandel,
- innovative Produkte mit positivem ökologischen oder sozialem Nutzen,
- Zugang zu Produkten für benachteiligte Gesellschaftsschichten, z. B. Zugangsstrategien für Arzneimittel für Bedürftige, Produktentwicklungen für die Bedürfnisse benachteiligter Gesellschaftsgruppen, z. B. behindertengerechtes Wohnen, Mikrokredite,
- Ethik in F+E (z. B. Tierversuche) und Marketing (z. B. Werbung mit Kindern als Zielgruppe),
- Produktrückrufe wegen Sicherheits- und Gesundheitsmängeln,
- Umwelt- und Humantoxizität von Produkten, kontroverse Produktbestandteile wie gentechnisch veränderte Nahrungsmittel oder Krebs erzeugende Stoffe.

8 Zusammenfassung

Kennzahlen der nachhaltigen Entwicklung zeigen Entwicklungschancen und Risikopotenziale von Unternehmen auf. Sie sollten möglichst quantitativ bestimmt und innerhalb einer Branche vergleichbar sein. Die vorliegende Leitlinie bietet dazu Hilfestellung und richtet sich primär an alle Beteiligten im Zuge des Berichtserstellungs- und Prüfprozesses. Sie beschreibt die relevanten internationalen und österreichischen rechtlichen Rahmenbedingungen und gibt Hinweise zu den aus Nachhaltigkeitsgesichtspunkten und ökonomischen Aspekten wesentlichen Kennzahlen und Themenstellungen. Die für die Geschäftstätigkeit und voraussichtliche Entwicklung wichtigsten Leistungsindikatoren müssen seit 2005 ausdrücklich im Lagebericht erläutert werden und sind damit auch prüfungsrelevant.³²

Separate Umwelt, CSR- und Nachhaltigkeitsberichte sind zwar wichtige Instrumente der Kommunikation mit internen und externen Anspruchsgruppen, erfüllen den Anspruch der Modernisierungsrichtlinie aber nur teilweise, da eine Einschätzung der Auswirkungen der relevanten Nachhaltigkeitsaspekte auf den Geschäftserfolg meist fehlt. Aufgrund der weltweiten Ressourcenverknappung, des Klimawandels und der steigenden globalen und sozialen Ungleichgewichte ist aber genau dieser Zusammenhang mit dem Geschäftserfolg von wesentlichem Interesse für die Adressaten der Rechnungslegung. Eingeschränkt wird die Veröffentlichungsanforderung im Lagebericht durch zwei Trichter – einerseits durch das Prinzip der Wesentlichkeit und andererseits durch den geforderten direkten Einfluss auf den Geschäftserfolg.

Der Lagebericht muss nach dem Prinzip der Wesentlichkeit jene für die Geschäftstätigkeit wichtigsten Leistungsindikatoren offenlegen, die für die AdressatInnen wesentlich sind, weil sie aus dem Jahresabschluss nicht oder nicht ausreichend hervorgehen und auf Entscheidungen der AdressatInnen bezüglich des Unternehmens Auswirkung haben können. Für die Veröffentlichung im Lagebericht kommen aber nur jene Nachhaltigkeitsthemen und -kennzahlen in Frage, die einen **relevanten Einfluss auf den Geschäftserfolg und die wirtschaftliche Lage** haben. Das werden im Allgemeinen deutlich weniger Kennzahlen und Themenbereiche sein.

Basis für die Leitlinie bildete die Analyse relevanter Grundlagen über Zweck und Zielsetzung der Lageberichterstattung. Darauf aufbauend wurde das Prinzip der Wesentlichkeit definiert, um sicherzustellen, dass allgemein gültige Kriterien zur Verfügung stehen, um in den Bereichen Umweltaspekte, ArbeitnehmerInnenaspekte, ökonomische und gesellschaftliche Aspekte sowie für produktspezifische Aspekte Informationen unternehmensspezifisch zu verdichten. Für diesen Zweck wurde zu jedem Aspekt ein breites Spektrum an Indikatoren und Kennzahlen vorgestellt, um abschließend eine Zusammenführung relevanter Aspekte und Kennzahlen als Erfolgsmaßstab vorzunehmen. Dabei wurde auf die **wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren** für Zwecke der Lageberichterstattung im gegebenen Zusammenhang Bedacht genommen.

Die unverbindliche Leitlinie wurde in mehreren Kommentierungsrunden und Workshops im Detail diskutiert. Die so abgestimmte Version stellt sich folgendermaßen dar.

Tabelle 19: Zusammenfassung der wesentlichen Leistungskennzahlen.

UMWELTASPEKTE	Kennzahlen
Klimawandel	Kosten und Erlöse durch Emissionszertifikate.
Materialkosten (Einsatz an Roh-, Hilfs-	Waren- und Energieeinsatz sowie Material- und Um-

³² Vgl. im Detail unter Kapitel 3.1 und 3.2.

und Betriebsstoffen) und Materialverluste	wandlungsverluste
Ökologischer Fußabdruck, Versorgungssicherheit, Zugang zu Rohstoffen	Verbrauchsentwicklung, Einsparmaßnahmen, Rohstoffmärkte.
Managementsysteme, Rechtskonformität	Anzahl der Zertifizierungen nach EMAS und ISO 14001 nach Standorten und Ländern, Angaben über Produktzertifizierungen (z. B. Umweltzeichen, BIO, Fair Trade usw.) und bedeutende Ziele und Projekte in diesem Bereich.
Input-Output-Bilanz	Operative Umweltkennzahlen aus Tabelle 9
ARBEITNEHMERINNENASPEKTE	Kennzahlen
Qualifikation der MitarbeiterInnen	Struktur der MitarbeiterInnen nach Geschlecht und Vertragstyp, Ausbildungsquote, Weiterbildungstage pro MitarbeiterIn und Jahr.
Motivation der MitarbeiterInnen	Arbeitszeitmodelle, betriebliche Mitbestimmung und Interessenvertretung im Unternehmen, Umfrageergebnisse zu Zufriedenheit der MitarbeiterInnen, freiwillige Sozialleistungen.
Fluktuation	Nach Altersgruppen, Geschlecht und Regionen, Transparenz bei Umstrukturierungen und Entlassungen.
Gesundheits- und Arbeitssicherheitsmanagement	Krankenstände, Maßnahmen im Gesundheitsmanagement, Anzahl von Arbeitsunfällen und tödlichen Arbeitsunfällen, Ausfallstage durch Arbeitsunfälle und Berufskrankheiten.
Gleichstellung von Frauen und Männern (keine Diskriminierung)	Lohnniveau von Frauen und Männern und Verwendungsgruppe, Anzahl von Männern und Frauen in Führungspositionen, Maßnahmen zur Gleichstellung von Frauen und Männern, familienfreundliche Maßnahmen und Modelle.
Menschenrechtsaspekte bei der Investitions- und Beschaffungstätigkeit, Schutz des Markennamens	Menschenrechts-, Umwelt- und Sozialstandards und Zertifizierungen in den Produktionsstandorten und in der LieferantInnenkette.
ÖKONOMISCHE ASPEKTE	Kennzahlen
Darstellung, welche Bedeutung das Unternehmen für die Region hat	Arbeits- und Ausbildungsplätze, Anzahl der Lehrlinge, regionale Beschaffung.
Spenden, regionale Verflechtung	Spenden in Prozent vom EBIT, Infrastrukturprojekte und unterstützte Maßnahmen, MitarbeiterInnenfreistellungen für ehrenamtliche Tätigkeiten
Finanzielle Auswirkungen, Risiken und Chancen durch den Klimawandel	Kosten und Erlöse aus dem Emissionshandel, Rohstoffpreise und Verfügbarkeit.
GESELLSCHAFTLICHE ASPEKTE	Kennzahlen
Ethik, gesellschaftliche Verantwortung	Aktivitäten zur Festlegung und Einhaltung ethischer Standards, strategische Partnerschaften, Zugang zu Kunden und Märkten
Korruption, Absicherung von Märkten	Fälle von Korruption und Preisabsprachen, wettbewerbsrechtliche Verstöße.
Partizipation in gesellschaftlicher Entwicklung	Anspruchsgruppdialoge, Lobbying, Aktivitäten der Umfeldveränderung und Politikbeeinflussung.
Rechtskonformität	Anzahl und Wert von Strafen wegen Verstößen gegen rechtliche Auflagen und Bestimmungen, Einhaltung Corporate Governance Codex
PRODUKTSPEZIFISCHE ASPEKTE	Kennzahlen

KundInnenstruktur, Marktdurchdringung	Regionale, soziale oder andere Strukturierung der KundInnen.
Zufriedenheit und Bindung der KundInnen, KundInnen	Umfrageergebnisse, Reklamationsrate, Qualitätsmanagement, Produkte für besondere NutzerInnengruppen.
Einhaltung von Umwelt-, Gesundheits- und Sicherheitsbestimmungen von Produkten und Dienstleistungen	Verstöße gegen Produktinformationsbestimmungen und Produktstandards, Anteil von Produkten mit Zertifizierungen nach ökologischen und sozialen Kriterien, z. B. Umweltzeichen, Fair Trade, Bio, Ökostrom, Niedrigenergiestandard.
Innovative Produktentwicklung, Marktchancen, Risikovermeidung durch Lebenszyklusbetrachtung	Produkte mit besonderem ökologischen oder sozialen Nutzen, Energieverbrauch der Produkte in der Nutzung, Ausgaben für F+E.
Arbeits- und Umweltbedingungen bei LieferantInnen, Imageschaden, Versorgungssicherheit, Qualitätssicherung	Erläuterung, ob und wie Umweltschutz, angemessene Arbeitsbedingungen und Einhaltung der Menschenrechte bei den LieferantInnen berücksichtigt werden, (Umsatz-) Anteil der Standorte mit zertifizierten Managementsystemen.
Schutz der VerbraucherInnen, Reputations- und Rechtsrisiko	Umgang mit KundInnendaten und KundInnenbeschwerden, Richtlinien der Öffentlichkeitsarbeit, insbesondere bezogen auf gefährdete Zielgruppen.
Ethisches Verhalten in der Produktpolitik	Zugang zu Produkten für benachteiligte Gesellschaftsschichten.

9 Literaturverzeichnis

AFRAC – AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE (2006): Stellungnahme „Lageberichterstattung gemäß §§ 243 und 267 UGB“ der Arbeitsgruppe „Lagebericht“. Dezember 2006. www.afrac.at/arbeitsgruppen.php?sm=5&mc=fa&ag=7

BERTELSMANN-STIFTUNG (2005): Unternehmenserfolge erzielen und verantworten. Ein finanzmarktgesteuertes Beurteilungs- und Steuerungsmodell von Corporate Social Responsibility, Gütersloh, Oktober 2005. www.bertelsmann-stiftung.de

BERTL, R., Finanzielle Leistungsindikatoren, IWP-Fachveranstaltung 19.Juni 2007, Folienpräsentation.

BERTL, R. & MANDL, D. (Hg.) (2007): Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz – Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung. Loseblattsammlung, 13. Ergänzungslieferung, Wien. Dezember 2007.

BMLFUW – BUNDESMINISTERIUM FÜR LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT, UMWELT UND WASSERWIRTSCHAFT (Hg.) (2006): Analyse, Bewertung und Indikatoren für nachhaltige Entwicklung in Unternehmen, Leitfaden, Wien.

BUNDESMINISTERIUM FÜR UMWELT, NATURSCHUTZ UND REAKTORSICHERHEIT (Hg.) (2007): Nachhaltigkeitsberichterstattung: Empfehlungen für eine gute Unternehmenspraxis, Berlin. www.bmu.de

BMWA – BUNDESMINISTERIUM FÜR WIRTSCHAFT UND ARBEIT (Hg.) (2005): Der Nachhaltigkeitsbericht – Ihr neues Managementtool! Inklusive Präsentation eines Benchmarkingsystems, Wien. www.bmwa.gv.at

BMWA – BUNDESMINISTERIUM FÜR WIRTSCHAFT UND ARBEIT (Hg.): Die OECD Leitsätze für multinationale Unternehmen, Wien. www.bmwa.gv.at/BMWA/Schwerpunkte/Aussenwirtschaft/IntOffensivInvestition/oecd_leitsaetze.htm

CONE INC., 2002 Cone Corporate Citizenship: The role of Cause Branding, Executive Summary, www.coneinc.com/Pages/pr_13.html

DELOITTE (2007): Nachhaltig mehr Wert. Der Informationsbedarf von Investoren und Analysten nach branchenspezifischen „Sustainable Development Key Performance Indicators“ (SD_KPIs) in Lageberichten deutscher Unternehmen. www.deloitte.com/de

DELOITTE (2006): Langfristig mehr Wert, Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren mit Nachhaltigkeitsbezug auf dem Weg in die Geschäftsberichte deutscher Unternehmen. www.deloitte.com/de

DSR – DEUTSCHER STANDARDISIERUNGSRAT (2004): Deutscher Rechnungslegungs-Standard Nr. 15 (DRS 15), Lageberichterstattung, Verabschiedung durch den Deutschen Standardisierungsrat am 7. Dezember 2004.

DVFA – DEUTSCHE VEREINIGUNG FÜR FINANZANALYSE UND ASSET MANAGEMENT (2007): Key Performance Indicators (KPIs) for Extra-/Non-Financial Reporting, Draft Version dated 31 October 2007, Dreieich. www.dvfa.com

EK – EUROPÄISCHE KOMMISSION (2001a): Empfehlung der Kommission vom 30. Mai 2001 zur Berücksichtigung von Umweltaspekten in Jahresabschluss und Lagebericht von Unternehmen: Ausweis, Bewertung und Offenlegung.

EK – EUROPÄISCHE KOMMISSION (2001b): Europäische Rahmenbedingungen für die soziale Verantwortung der Unternehmen, Grünbuch, Brüssel.

EK - EUROPÄISCHE KOMMISSION (2002) Mitteilung der Kommission betreffend die soziale Verantwortung der Unternehmen: ein Unternehmensbeitrag zur nachhaltigen Entwicklung

- ELLROTT, H. (2006): In: Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handels- und Steuerbilanz. Ellrott/Förschle/Hoyos/Winkeljohann (Hg.), München.
- FACHVERBAND DER CHEMISCHEN INDUSTRIE ÖSTERREICH (2005): Nachhaltigkeitsbericht der chemischen Industrie, Wien.
- FACHVERBAND DER ÖSTERREICHISCHEN ZEMENTINDUSTRIE (2006/2007): Nachhaltigkeitsbericht, Wien.
- FACHVERBAND DER PAPIERINDUSTRIE ÖSTERREICH (2006): Nachhaltigkeitsbericht, Wien, 2005.
- FEE – FEDERATION DES EXPERTS COMPTABLES (2007): Survey on the implementation in Member States of the Amendments of Article 46 of the European Union Modernisation Directive in the Member States, Questionnaire, Brussels
- FEE – FEDERATION DES EXPERTS COMPTABLES (2008): Discussion Paper: Sustainability Information in annual reports – building on the implementation of the Modernization Directive, Brussels
- GALLUP CONSULTING, www.germany.gallup.com/content/?CI=16243, 12.4.2007
- GEHMACHER E., KROISMAYR S., NEUMÜLLER J., SCHUSTER M. (Hrsg.), Sozialkapital – Neue Zugänge zu gesellschaftlichen Kräften, Wien, 2006
- GPA – GEWERKSCHAFT DER PRIVATANGESTELLTEN (2005): Gesellschaftliche Verantwortung von Unternehmen – Die soziale Dimension, Wien. www.gpa.at
- GRI – GLOBAL REPORTING INITIATIVE (2006a): Leitfaden zur Nachhaltigkeitsberichterstattung, GRI G3, Amsterdam. www.globalreporting.org
- GRI – GLOBAL REPORTING INITIATIVE (2006b): GRI Anwendungsebenen und Indikatorenprotokollsätze, GRI G3, Amsterdam. www.globalreporting.org
- HADL, P. & MARESC, D. (2007) In: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz – Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung. Loseblattsammlung, 13. Ergänzungs-lieferung, Wien. Dezember 2007, BERTEL, R. & MANDL; D. (Hg.) (2007).
- IDW – INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER (Hg.) (2007): IDW Rechnungslegungshinweis: Lageberichterstattung nach § 289 Abs. 1 und 3 HGB bzw. § 315 Abs. 1 HGB in der Fassung des Bilanzreformgesetzes (IDW RH HFA 1.007). In: Die Wirtschaftsprüfung. Heft 22/2005, Düsseldorf. S. 1.234–1.235.
- JASCH, C. (2001): Umweltrechnungswesen – Grundsätze und Vorgehensweise , Erarbeitet für die UN Division for Sustainable Development, Expertengruppe zu "Improving the Role of Government in the Promotion of Environmental Managerial Accounting" , Im Auftrag von Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technik, Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasser, Bundeswirtschaftskammer, Wien. Februar 2001.
- JASCH, C. (2007): TRIGOS CSR rechnet sich, Berichte aus Energie- und Umweltforschung 10/2007, BMVIT, Wien. www.fabrikderzukunft.at
- JASCH, C. & SAVAGE, D. (2005): Internationale Leitlinie Umweltkostenrechnung. International Federation of Accountants, IFAC, deutsche Übersetzung im Auftrag von Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technik erschienen in den Berichten aus Energie- und Umweltforschung des BMVIT 44/2005.
- JASCH, C.; RAUBERGER, R. & WAGNER, B. (1997): Leitfaden betriebliche Umweltkennzahlen. Institut für Management und Umwelt Berlin; Institut für ökologische Wirtschaftsforschung, Bonn. Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit (BMU) Bonn (Hg.).
- KOMMUNALKREDIT DEXIA ASSET MANAGEMENT (2004): Nachhaltiges Wirtschaften rechnet sich, Oktober 2004.

KÜTING, K.H. & WEBER, C.P. (Hg.) (2006): Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung. 5. Auflage, Loseblattsammlung, 2. Ergänzungslieferung, Stuttgart. November 2006.

LEITNER, LITTIG, WROBLEWSKI, Nicht nachhaltige Trends, Teilstudie zu Work-Life Balance und soziale Nachhaltigkeit in Österreich, Forum nachhaltiges Österreich, Wien, 2005

LÜCK, W., .) (2006): Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung. 5. Auflage, Loseblattsammlung, 2. Ergänzungslieferung, Stuttgart. November 2006.

NADVORNIK W. & WOLTE, T. (1998): In: Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung. Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka (Hg.). 3. überarbeitete Auflage, Wien.

NOWOTNY, C. in STRAUBE, M. (Hg.) (2000) Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit einschlägigen Rechtsvorschriften, Bd. 2. Rechnungslegung §§ 189 – 283 HGB. – 2. Auflage – 2000

OECD – (2000): Die OECD Leitsätze für multinationale Unternehmen.
www.oecd.org/dataoecd/56/40/1922480.pdf

ÖGUT – ÖSTERREICHISCHE GESELLSCHAFT FÜR UMWELT UND TECHNIK (2005): Wesentliche ökologische, soziale und ökonomische Aspekte zur Beurteilung von Nachhaltigkeitsberichten, Positionspapier, Wien. www.oegut.at

ÖIN – ÖSTERREICHISCHES INSTITUT FÜR NACHHALTIGE ENTWICKLUNG (2003): In 7 Schritten zum Nachhaltigkeitsbericht, November 2003. www.respect.at

ÖKOBÜRO – Koordinationsstelle österreichischer Umweltorganisationen (2005): Fair Reporting. Empfehlungen für eine faire und ausgewogene Nachhaltigkeitsberichterstattung, Wien. Oktober 2005.

ÖSTERREICHISCHES NORMUNGSINSTITUT (2003): Leitfaden – Handlungsanleitung zur Umsetzung von gesellschaftlicher Verantwortung in Unternehmen, Wien.

RESPACT Austria, News, Ausgabe 1 / Juni 2005, www.respect.at

RESPACT austria, CSR Leitfäden: Holz/Einrichtung/Baustoffe, Hotel- und Gastgewerbe, Transport und Verkehr, Papier/Druck/Buchbinder, Lebensmittel, Textil/Bekleidung/Schuhe, Juwelen- und Schmuckbranche, Bauwirtschaft, Werbung und Marktkommunikation, Lacke- zeuger und –anwender, www.respect.at

SELCHERT, F.W. & GREINERT, M. (2007): In: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung: Castan/Böckling/Heymann/Pfitzer/Scheffler (Hg.). Loseblattsammlung, 27. Ergänzungslieferung, München. Jänner 2007.

SUSTAINABILITY, Buried Treasure, Uncovering the business case for corporate sustainability, London, 2001, www.sustainability.co.uk

SCHÄFER, H. (2006): Corporate Social Responsibility in der wertorientierten Unternehmensführung, Ökologisches Wirtschaften, Berlin

STRAUBE, M., (Hg.): Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit einschlägigen Rechtsvorschriften, Bd. 2. Rechnungslegung §§ 189 – 283 HGB. – 2. Auflage – 2000

UMWELTBUNDESAMT DEUTSCHLAND (Hg.) (2006): Lagebericht zur Lageberichterstattung, Dessau. www.umweltbundesamt.de

UNCTAD – United Nations Conference on Trade and Development, Guidance on Corporate Responsibility (2006a): Indicators in annual Reports. July 2006. www.unctad.org/Templates/Page.asp?intItemID=2991&lang=1 (5.10.2007); (2006b): Review of the Reporting Status of Corporate Responsibility Indicators. November 2006. www.unctad.org/Templates/Page.asp?intItemID=2991&lang=1 (5.10.2007)

WALLNER & SCHAUER GmbH, Denkstatt Umweltberatung und -Management GmbH, Methoden – Handbuch – In 7 Schritten zum Nachhaltigkeitsbericht. www.respect.at

WITT, P., Die Ethik der Corporate Governance im Wandel, Zeitschrift Führung und Organisation, S. 159 – 163, 2000.

Rechtsnormen und Leitlinien

EMAS VO, Verordnung (EG) Nr. 761/2001 des Europäischen Parlaments und des Rates über die freiwillige Beteiligung von Organisationen an einem Gemeinschaftssystem für das Umweltmanagement und die Umweltbetriebsprüfung (EMAS)

ISO 14001, Environmental Management – Environmental Management Systems, - Specification, International Standardization Organisation, Genf, 1995

ISO 14031, Environmental Management – Environmental Performance Evaluation – Guidelines, International Standardization Organization, Genf, 2000

ISO 26000, Guidance on social responsibility, Working draft, International Standardization Organization, Genf, 2008

Modernisierungsrichtlinie (RL 2003/51/EG): Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18.6.2003 zur Modernisierung und Aktualisierung der Rechnungslegungsvorschriften.

Österreichischer Corporate Governance Codex (2002), Österreichischer Arbeitskreis für Corporate Governance, Wien

OHSAS 18001: Occupational Health and Safety Assessment Series. www.bsi-global.com/en/Assessment-and-certification-services/management-systems/Standards-and-Schemes/BSOHSAS-18001/

Rechnungslegungsänderungsgesetz (ReLÄG 2004): Bundesgesetz, mit dem das Handelsgesetzbuch, das Bankwesengesetz und das Versicherungsaufsichtsgesetz an die IAS-Verordnung angepasst und die Modernisierungs- sowie die Schwellenwertrichtlinie umgesetzt werden.

RL 2003/51/EG des europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2003 ... über den Jahresabschluss und den konsolidierten Jahresabschluss (Modernisierungs-Richtlinie)

RUSO, M.V., FOUTS, P.A.; Resource-based perspective on corporate environment performance and profitability. *Academy of Management Journal*, Vol 40 (4), S. 534 – 559, 1997

SA 8000, Social Accountability International, (2001), Standard for Social Accountability. www.sa-intl.org/index.cfm?fuseaction=Page.viewPage&pageId=473

UGB: Bundesgesetzblatt über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen – Unternehmensgesetzbuch i.d.g.F.

UNCTAD (United Nations on Trade and Development) Guidance on Corporate Responsibility indicators in annual reports: TD/B/COM.2/ISAR/29, 26. September 2005. (Stakeholder information needs and the criteria for selecting CR reporting indicators).

UNCTAD (United Nations on Trade and Development) Guidance on Corporate Responsibility indicators in annual reports: TD/B/COM.2/ISAR/34, 24. July 2006 (review of measurement methodology for the selected CR reporting indicators).

UNCTAD (United Nations on Trade and Development) Review of the reporting status of corporate responsibility indicators: TB/B/COM.2/ISAR/CRP.4, 20. November 2006

Vierte Bilanzrichtlinie (RL 78/660/EWG): Richtlinie des Rates vom 25. Juli 1987 über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen.