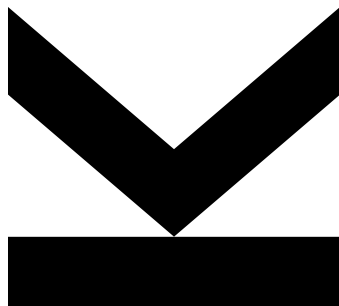


**Entspricht die
Gemeinwohl-Bilanzierung 5.0
den Vorgaben der
unternehmerischen Berichtspflicht
des österreichischen
Nachhaltigkeits- und
Diversitätsverbesserungs-
gesetzes (NaDiVeG)
vom 17.01.2017?**



Gutachten

Projektleiterin
Univ.Prof.ⁱⁿ Mag.^a Dr.ⁱⁿ
Erika M. Wagner

Vorständin des Instituts
für Umweltrecht und
Leiterin der Abteilung
Umweltprivatrecht am
Institut für Zivilrecht

T +43 732 2468 3570
F +43 732 2468 23570
erika.wagner@jku.at

verfasst von
Mag.^a Daniela Ecker

Universitätsassistentin
am Institut für
Umweltrecht

T +43 732 2468 3568
F +43 732 2468 23570
daniela.ecker@jku.at

Sekretariat:
Renate Madlmayr
T +43 732 2468 3570
F +43 732 2468 23570
renate.madlmayr@jku.at

Angefertigt am
Institut für Umweltrecht

Monat Jahr
Juli 2019

Inhaltsverzeichnis

1. Kernfrage und Vorgehensweise	3
2. Gutachten	4
2.1. Nichtfinanzielle Erklärung bzw. gesonderter nichtfinanzieller Bericht nach dem NaDiVeG	4
2.1.1. Anwendungsbereich	4
2.1.2. Inhalt	5
2.1.3. Gemeinwohl-Bilanzierung 5.0 Vollbilanz	9
2.1.3.1. Inhaltliche Ausgestaltung	9
2.1.3.2. Kurze Beschreibung des Geschäftsmodells	11
2.1.3.3. Umweltbelange	11
2.1.3.4. Sozial- und Arbeitnehmer*innenbelange	18
2.1.3.5. Achtung der Menschenrechte	23
2.1.3.6. Bekämpfung von Korruption und Bestechung	25
2.1.3.7. Weitere wesentliche und damit berichtspflichtige nichtfinanzielle Aspekte bzw. Sachverhalte	27
2.1.4. Ergebnis	29
2.2. Diversitätskonzept nach dem NaDiVeG	31
2.2.1. Anwendungsbereich	31
2.2.2. Inhalt	31
2.2.3. Gemeinwohl-Bilanzierung 5.0 Vollbilanz	32
2.2.3.1. Inhaltliche Ausgestaltung	32
2.2.3.2. Diversität	32
2.2.4. Ergebnis	34
2.3. Auswirkungen auf KMUs	35
3. Literaturverzeichnis	37

1. Kernfrage und Vorgehensweise

Folgende Kernfrage wird im Rahmen dieses Gutachtens erörtert: Entspricht die Gemeinwohl-Bilanzierung 5.0 den Vorgaben der unternehmerischen Berichtspflicht des österreichischen Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetzes (NaDiVeG) vom 17.01.2017? Darüber hinaus finden sich auch Erläuterungen zur Frage, welchen möglichen Nutzen die Gemeinwohl-Bilanz 5.0 in Hinblick auf die informelle Kettenwirkung der Berichtspflicht auf kleine und mittlere Unternehmen (KMUs) in Österreich aufweist.

Als Grundlage der Untersuchung wurde das 114 Seiten umfassende Arbeitsbuch der Gemeinwohl-Ökonomie zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 in der Vollbilanz-Version¹ herangezogen, welches sich an Unternehmen und sonstige Organisationen, die einen entsprechenden Gemeinwohl-Bericht erstellen wollen, richtet. Dieses Arbeitsbuch beinhaltet alle notwendigen Informationen, um die Themen und Aspekte der Gemeinwohl-Matrix nachzuvollziehen und eine Selbsteinstufung vorzunehmen bzw. um Gemeinwohl-Berichte zu verstehen, zu bewerten und diese selbst erstellen zu können. Unterstützend konnte auf die 33-seitige Berichtsvorlage² der Gemeinwohl-Ökonomie (Hilfestellung für bilanzierende Pionier-Unternehmen zur Erstellung des Gemeinwohl-Berichts nach der Vollbilanz; Verwendung wird im Arbeitsbuch dringend empfohlen, siehe auch 2.1.3.) zurückgegriffen werden. Um die Kernfrage zu lösen, wurden die Vorgaben der und die Informationen über die Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz mit den einschlägigen rechtlichen Vorschriften und der vorhandenen Literatur in Beziehung gesetzt, verglichen und die Übereinstimmung beurteilt. Zu nennen sind dabei die Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen³ bzw. das Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz⁴ (NaDiVeG) als Ergebnis der österreichischen Umsetzung dieser Richtlinie. Da eine Richtlinie im Gegensatz zu einer Verordnung nicht unmittelbar in den Mitgliedsstaaten Geltung erlangt, sondern einer Umsetzung in das nationale Recht bedarf⁵ und in Österreich die Vorgaben aus der Richtlinie 2014/95/EU nicht weiter verschärft wurden⁶, wird, um eine Doppelgleisigkeit im Rahmen dieses Gutachtens zu vermeiden, lediglich auf die entsprechenden Vorschriften der nationalen Regelungen des NaDiVeG näher eingegangen. Die einschlägigen Bestimmungen finden sich in den jeweiligen nationalen Spezialgesetzen (UGB, AktG und GmbHG, siehe dazu sogleich).

Eine entsprechende Überprüfung der Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz mit den geltenden gesetzlichen Vorschriften bringt Rechtssicherheit für die Anwender*innen (Prüfung liegt beim Aufsichtsrat, siehe 2.1.2.) und kann dadurch die breitflächige Etablierung eines ethischen Wirtschaftssystems in Österreich unterstützen.

¹ *Matrix-Entwicklungsteam*, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), https://www.ecogood.org/media/filer_public/73/da/73dab961-6125-4f69-bf7a-3c8613a90739/gwoe_arbeitsbuch_5_0_vollbilanz.pdf (Stand 1.7.2019); im Folgenden zitiert: *Matrix-Entwicklungsteam*, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017).

² https://www.ecogood.org/media/filer_public/f0/9c/f09c5510-67b2-46b6-8ff8-502cd3375ec7/berichtsvorlage_5_0_vollbilanz.docx (Stand 1.7.2019).

³ ABl. 2014 L 330/1, zuletzt berichtigt durch ABl. 2014 L 369/79.

⁴ BGBl. I 2017/20.

⁵ Art. 288 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. 2012 C 326/47.

⁶ Vgl. *Berger*, Aufsichtsrats- und Vorstandsstudie 2018, Aufsichtsratsaktuell 2018 H 2, 8.

2. Gutachten

2.1. Nichtfinanzielle Erklärung bzw. gesonderter nichtfinanzieller Bericht nach dem NaDiVeG

2.1.1. Anwendungsbereich

Große Kapitalgesellschaften i.S.d. § 221 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 UGB (Bilanzsumme liegt in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren über 20 Millionen Euro und/oder die Umsatzerlöse liegen über 400 Millionen Euro), die gleichzeitig Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.d. § 189a Z 1 UGB darstellen (Public Interest Entities/PIE in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, insb. daher Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen oder Unternehmen, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt eines Mitgliedstaates der EU zugelassen sind⁷) und an den Abschlussstichtagen zweier aufeinander folgender Geschäftsjahre⁸ das Kriterium erfüllen, im Jahresdurchschnitt nach § 221 Abs. 6 UGB (bestimmt sich nach der Arbeitnehmer*innenanzahl an den jeweiligen Monatsletzen innerhalb des Geschäftsjahrs) mehr als 500 Arbeitnehmer*innen beschäftigen, haben gem. § 243b Abs. 1 UGB in den Lagebericht an Stelle der Angaben nach § 243 Abs. 5 UGB eine nichtfinanzielle Erklärung aufzunehmen. Diese hat die Anforderungen nach § 243b Abs. 2 bis 5 UGB zu erfüllen (siehe 2.1.2.). Die Bestimmungen sind erstmals auf Unterlagen der Rechnungslegung für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2016⁹ beginnen. Diese Berichtspflicht kommt jedenfalls¹⁰ zum Tragen, wenn an den Stichtagen 2015 und 2016 die genannten Größenkriterien erfüllt werden.¹¹

Eine Gesellschaft ist nach § 243b Abs. 6 UGB von der Pflicht zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht befreit, wenn sie einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht erstellt, der zumindest die Anforderungen nach § 243b Abs. 2 bis 5 UGB (siehe 2.1.2.) erfüllt. Dieser gesonderte nichtfinanzielle Bericht ist von den gesetzlichen Vertreter*innen aufzustellen, von sämtlichen gesetzlichen Vertreter*innen zu unterzeichnen, den Mitgliedern des Aufsichtsrats vorzulegen, von diesen zu prüfen und gemeinsam mit dem Lagebericht nach § 277 UGB offenzulegen. Die Befolgung des § 277 UGB kann durch Zwangsstrafen nach § 283 UGB erzwungen werden¹² (siehe auch 2.1.2.). Damit übt der Gesetzgeber ein Mitgliedstaatenwahlrecht¹³ aus und ermöglicht Unternehmen, ihre bisherige Berichtspraxis in Form eines eigenständigen Nachhaltigkeitsberichts bzw. Gemeinwohl-Berichts fortzuführen.

Die Gesellschaft kann sich bei der Erstellung des gesonderten nichtfinanziellen Berichts gem. § 243b Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 UGB auf nationale, unionsbasierte oder internationale Rahmenwerke stützen. Wenn sie hiervon Gebrauch macht, hat sie anzugeben, auf welche Rahmenwerke sie sich stützt und sicherzustellen, dass die Anforderungen nach Abs. 2 und Abs. 3

⁷ Vgl. *Thurnher/Meusberger-Hammerer*, Soziale Verantwortung der Unternehmen durch Bilanzrecht, Ein kritischer Beitrag zum Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz, GesRZ 2017, 167.

⁸ ErläutRV 1355 BlgNR 25. GP, S 2; kritisch *Nowotny/Ziskovsky* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 243b (Stand 1.2.2018, rdb.at), Rz. 6.

⁹ § 906 Abs. 44 UGB.

¹⁰ Näheres zu strittigen Grenzfällen siehe *Nowotny/Ziskovsky* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 243b (Stand 1.2.2018, rdb.at), Rz. 6 mwN.

¹¹ Vgl. *Nowotny/Ziskovsky* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 243b (Stand 1.2.2018, rdb.at), Rz. 4.

¹² Vgl. *Feltl*, UGB § 277 (Stand 7.6.2017, rdb.at), Anmerkung 8.

¹³ § 19a Abs. 4 der Richtlinie 2013/34/EU i.d.F. der Richtlinie 2014/95/EU.

leg. cit. (siehe 2.1.2.) erfüllt sind. In den ErläutRV¹⁴ wird die Gemeinwohl-Bilanzierung nicht dezidiert als Beispiel eines möglichen nationalen, unionsbasierten bzw. internationalen Rahmenwerks genannt. Sie ist jedoch jedenfalls als ein solches anzusehen, da es den Unternehmen konkrete Vorgaben liefert und diese bei der Erstellung des Berichts anleitet. Die Stützung des Unternehmens auf die Gemeinwohl-Bilanzierung geht aus dem zu erstellenden Gemeinwohl-Bericht eindeutig hervor. Die ErläutRV¹⁵ weisen lediglich hinsichtlich der umfassenden Variante von GRI 4 explizit darauf hin, dass bei dessen Anwendung die Vorgaben nach dem NaDiVeG gänzlich erfüllt sind. Zur allfälligen Einhaltung der Anforderungen des NaDiVeG durch die Gemeinwohl-Bilanzierung siehe 2.1.3. und 2.1.4. bzw. 2.2.3. und 2.2.4.

Zu den gleichlautenden Regelungen für Mutterunternehmen i.S.d. § 189a Z 6 UGB (konsolidierte nichtfinanzielle Erklärung bzw. gesonderter konsolidierter nichtfinanzieller Bericht) siehe § 267a UGB (Aktiengesellschaften, die Mutterunternehmen darstellen, haben die Schwellenwerte des § 221 Abs. 2 UGB [siehe oben] gem. Abs. 4a leg. cit. auf konsolidierter oder aggregierter Basis zu berechnen). § 243b Abs. 7 UGB befreit konsolidierte Tochterunternehmen i.S.d. § 189a Z 7 UGB, eine Mehrfachberichterstattung ist aber dann unvermeidbar, wenn sich der Sitz der Konzernmuttergesellschaft nicht in einem EU- bzw. EWR-Staat befindet. Die Tochtergesellschaften bleiben in diesem Fall selbst berichtspflichtig.

2.1.2. Inhalt

Gem. § 243b Abs. 2 i.V.m. Abs. 6 UGB hat der gesonderte nichtfinanzielle Bericht (siehe 2.1.1.) diejenigen Angaben zu enthalten, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Gesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit erforderlich sind und sich mindestens auf Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmer*innenbelange, auf die Achtung der Menschenrechte und die Bekämpfung von Korruption und Bestechung zu beziehen. Die Analyse hat die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. Die Angaben nach Abs. 2 haben gem. Abs. 3 i.V.m. Abs. 6 leg. cit. zu umfassen: eine kurze Beschreibung des Geschäftsmodells der Gesellschaft; eine Beschreibung der von der Gesellschaft in Bezug auf die in Abs. 2 leg. cit. genannten Belange verfolgten Konzepte; die Ergebnisse dieser Konzepte; die angewandten Due-Diligence-Prozesse; die wesentlichen Risiken, die wahrscheinlich negative Auswirkungen auf diese Belange haben werden, und die Handhabung dieser Risiken durch die Gesellschaft, und zwar soweit sie aus der eigenen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft entstehen und, wenn dies relevant und verhältnismäßig ist, soweit sie aus ihren Geschäftsbeziehungen, ihren Erzeugnissen oder ihren Dienstleistungen entstehen sowie die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die konkrete Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind. Verfolgt die Gesellschaft in Bezug auf einen oder mehrere der in Abs. 2 leg. cit. genannten Belange kein Konzept, hat der gesonderte nichtfinanzielle Bericht eine klare Begründung hierfür zu enthalten („comply or explain-Grundsatz“¹⁶).

Während die kurze Beschreibung des Geschäftsmodells dazu dient, den Berichtsadressat*innen in einem übergreifenden Rahmen ein besseres Verständnis von der Geschäftstätigkeit des Unterneh-

¹⁴ ErläutRV 1355 BlgNR 25. GP, S. 3.

¹⁵ ErläutRV 1355 BlgNR 25. GP, S. 3.

¹⁶ ErläutRV 1355 BlgNR 25. GP, S. 3.

mens und seinen Auswirkungen auf die nichtfinanziellen Aspekte (siehe oben) zu geben, sind die weiteren von Abs. 3 leg. cit. verlangten Angaben grundsätzlich zu jedem einzelnen (Pflicht-) Nachhaltigkeitsthema zu tätigen. So müssen demnach etwa hinsichtlich der Umweltbelange die Konzepte, die Ergebnisse dieser Konzepte, die angewandten Due-Diligence Prozesse usw. angeführt werden (die Beschreibung des Geschäftsmodells wird in der deutschen Parallelbestimmung § 289c HGB in einem von den anderen Punkten getrennten Absatz geregelt). Die bestehenden Konzepte haben Maßnahmen und Ziele zu nennen, die das Unternehmen in Hinblick auf einen nichtfinanziellen Aspekt verfolgt. Hierzu sinnvoll sind Angaben zu jenen Maßnahmen, die offenlegen, wie insb. die Unternehmensführung in diese eingebunden ist und welche Prozesse für die Beteiligung von Arbeitnehmer*innen umgesetzt werden sollen. Auch die Verfahren zur Identifikation und Erfüllung von Sorgfaltspflichten (angewandte Due-Diligence-Prozesse) sind dabei anzuführen. Der Punkt (realisierte) Ergebnisse der Konzepte hat deren feststellbare Auswirkungen auf die nichtfinanziellen Aspekte darzustellen. Diese müssen nicht zwingend mit Zahlenangaben unterlegt werden, eine bloße Angabe ist ausreichend.¹⁷

Durch Ausrichtung der Risiken auf die in Abs. 2 leg. cit. genannten nichtfinanziellen Belange erhält der Risikobegriff eine von der Finanzberichterstattung abweichende Zielrichtung. Während es bei dieser primär um Risiken geht, denen das Unternehmen selbst ausgesetzt ist, stehen in der nichtfinanziellen Berichterstattung jene im Fokus, die auf Umwelt, Soziales und Arbeitnehmer*innen, Menschenrechte sowie Korruptions- und Bestechungsbekämpfung negative Auswirkungen haben werden oder bereits gehabt haben. Berichtspflichtig sind sowohl Risiken, die aus der eigenen Geschäftstätigkeit resultieren, als auch solche, die mit Geschäftsbeziehungen des Unternehmens sowie seinen Produkten und Dienstleistungen verknüpft sind (siehe oben). Dabei darf der Risikobegriff nicht allein bilanzrechtlich bestimmt werden. Nicht jedes Risiko ist jedoch berichtspflichtig. Mit dem eingebetteten Wesentlichkeitserfordernis greift der Gesetzgeber auf den Erwägungsgrund 8 der Richtlinie 2014/95/EU zurück, wonach nur jene Risiken im Bericht anzuführen sind, die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die nichtfinanziellen Aspekte haben werden oder bereits gehabt haben. Es besteht daher ein „doppelter Wesentlichkeitsvorbehalt“: Die Information über das Risiko muss zum einen für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses und der Lage des Unternehmens sowie der Auswirkungen seiner Geschäftstätigkeit erforderlich sein. Zum anderen hat es sich auch um ein wesentliches Risiko zu handeln. Dadurch soll eine uferlose Berichterstattung vermieden werden. Indem zusätzlich auf die Relevanz und Verhältnismäßigkeit der Angaben zu den Risiken abzustellen ist, wird die Berichtspflicht noch stärker eingegrenzt. Unter Handhabung der Risiken werden jene Verfahren zu verstehen sein, die zur Behandlung der Risiken und damit zu deren Mitigation beitragen sollen. Dafür wird eine Bruttodarstellung empfohlen, bei der alle Risiken, also auch diejenigen, bei denen Maßnahmen der Vermeidung getroffen worden sind, dargestellt werden.¹⁸ Vereinzelt wird in der Lehre gefordert, dass unter Beachtung des Ausgewogenheitsgrundsatzes nicht nur die gesetzlich geforderten Angaben zu Risiken und Ungewissheiten, sondern auch die Chancen in der nichtfinanziellen Berichterstattung Berücksichtigung finden

¹⁷ Vgl. Nowotny/Ziskovsky in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 243b (Stand 1.2.2018, rdb.at), Rz. 19.

¹⁸ Vgl. Nowotny/Ziskovsky in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 243b (Stand 1.2.2018, rdb.at), Rz. 20.

sollten.¹⁹ Mangels gesetzlicher Verpflichtung wird darauf jedoch in weiterer Folge nicht näher eingegangen.

Eine Legaldefinition des Begriffs der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren ist weder dem Gesetzeswortlaut, noch den ErläutRV zu entnehmen. Dieser ist jedoch weit zu verstehen: Es handelt sich dabei entsprechend dem englischen „key performance indicator“ um Kennzahlen oder qualitative Angaben, mit denen die Zielerreichung dargestellt werden kann. Als Beispiele können Emissionswerte bzw. die Kund*innen- und Mitarbeiter*innenzufriedenheit genannt werden.²⁰

Für den Bereich der Umweltbelange sollte der Bericht Einzelheiten über die aktuellen und vorhersehbaren Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Unternehmens auf die Umwelt und, soweit angebracht, die Gesundheit und Sicherheit sowie über die Nutzung erneuerbarer und nicht erneuerbarer Energien, Treibhausgasemissionen, Wasserverbrauch und Luftverschmutzung enthalten.²¹ Zudem sollten Aspekte hinsichtlich Landnutzung und Werkstoffeinsatz berücksichtigt werden.²²

In Bezug auf die sozialen Belange und Arbeitnehmer*innenbelange soll vor allem über ergriffene Maßnahmen, um die Gleichstellung in Bezug auf Geschlecht, Herkunft und Religion zu gewährleisten, zur Umsetzung der grundlegenden Übereinkommen der Internationalen Arbeitsorganisation, zu den Arbeitsbedingungen, zum sozialen Dialog insb. mit Arbeitnehmer*innenvertretungen, zur Achtung des Rechts der Arbeitnehmer*innen, informiert und konsultiert zu werden, zur Achtung der Rechte der Gewerkschaften, zur Gesundheit und zur Sicherheit am Arbeitsplatz, zur Aus- und Weiterbildung, zur Beschäftigtenentwicklung (differenziert nach Vertragsarten, Arbeitszeit, Fluktuation und Einkommensentwicklung), zum Dialog mit lokalen Gemeinschaften und/oder zu den zur Sicherstellung des Schutzes und der Entwicklung dieser Gemeinschaften ergriffenen Maßnahmen berichtet werden.²³ Dazu können auch Angaben zur Personalplanung im Hinblick auf benötigte Fachkräfte oder zu Krankheits- und Unfallquoten gehören.²⁴

Zur Achtung der Menschenrechte und der Bekämpfung von Korruption und Bestechung können Maßnahmen zur Verhinderung von Menschenrechtsverletzungen und Informationen zu bestehenden Instrumenten zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung dargestellt werden.²⁵

Die fünf im Gesetzestext genannten nichtfinanziellen Aspekte sind als Mindestvorgaben zu verstehen. Abhängig von der Branche und den Unternehmenscharakteristika können für die Gesellschaft weitere nichtfinanzielle Aspekte wesentlich und damit berichtspflichtig sein. Auch die Beispielaufzählungen zu den einzelnen Nachhaltigkeitsthemen (siehe oben), die in den ErläutRV nahezu deckungsgleich aus der Richtlinie 2014/95/EU übernommenen wurden, haben keinen

¹⁹ Vgl. *Urnik/Maier*, Entwicklungspotenziale in einer zukunftsorientierten Lageberichterstattung in Österreich, Mögliche Implikationen von DRS 20 sowie der CSR-Richtlinie 2014 für die Weiterentwicklung der österreichischen Risiko-, Chancen- und Prognoseberichterstattung, RWZ 2016, 86.

²⁰ Vgl. *Nowotny/Ziskovsky* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 243b (Stand 1.2.2018, rdb.at), Rz. 21.

²¹ Erwägungsgrund 7 der Richtlinie 2014/95/EU; ErläutRV 1355 BlgNR 25. GP, S. 2.

²² Erwägungsgrund 17 der Richtlinie 2014/95/EU.

²³ Erwägungsgrund 7 der Richtlinie 2014/95/EU; ErläutRV 1355 BlgNR 25. GP, S. 2; Vgl. *Nowotny/Ziskovsky* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 243b (Stand 1.2.2018, rdb.at), Rz. 25.

²⁴ Vgl. *Nowotny/Ziskovsky* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 243b (Stand 1.2.2018, rdb.at), Rz. 25.

²⁵ Erwägungsgrund 7 der Richtlinie 2014/95/EU; ErläutRV 1355 BlgNR 25. GP, S 3; Vgl. *Nowotny/Ziskovsky* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 243b (Stand 1.2.2018, rdb.at), Rz. 26.

abschließenden Charakter, sondern sollen lediglich als Orientierungshilfe bei der Auswahl der im konkreten Einzelfall wesentlichen nichtfinanziellen Sachverhalte dienen. Informationen betreffen eventuell mehrere Nachhaltigkeitsaspekte. Diese können sodann zusammenhängend bei einem Aspekt dargestellt werden, bei dem bzw. den anderen ist darauf zu verweisen.

Welche Sachverhalte tatsächlich in den Bericht aufzunehmen sind, weil sie erforderlich (wesentlich) i.S.d. Abs. 2 leg. cit. sind, muss im Rahmen einer Wesentlichkeitsanalyse im Unternehmen ermittelt werden. Hierfür wird in den Materialien²⁶ auf die Maßgabe der Wesentlichkeitsprüfung gem. den GRI-Standards verwiesen. Nach den zur Richtlinie 2014/95/EU ergangenen unverbindlichen Leitlinien der Europäischen Kommission²⁷ sollen Unternehmen für die Ermittlung der wesentlichen Informationen untersuchen, wie wichtig die jeweilige Information für das Verständnis seines Geschäftsverlaufs, seines Geschäftsergebnisses, seiner Lage und seiner Auswirkungen ist. Dabei können unterschiedliche Faktoren in die Bewertung der Wesentlichkeit miteinbezogen werden. Genannt sind etwa das Geschäftsmodell, die Strategie und wesentliche Risiken, wichtige sektorspezifische Aspekte, Interessen und Erwartungen relevanter Interessensträger*innen, politische Einflussfaktoren sowie die Auswirkungen der Tätigkeit. Hervorgehoben werden die Auswirkungen der unternehmerischen Tätigkeit. Diese müssen als neuer Faktor in die Beurteilung der Wesentlichkeit nichtfinanzieller Informationen einfließen. Es reicht daher nicht aus, dass die nichtfinanzielle Information nur für das Verständnis der Lage und Entwicklung des Unternehmens, nicht aber für das Verständnis der Auswirkungen seiner unternehmerischen Tätigkeit erforderlich ist. Die Auswirkungen können positiv oder negativ sein. Beide Formen sollen sich in den wesentlichen Angaben in klarer, ausgewogener Form wiederfinden. Die Gewichtung der berichtspflichtigen Tatbestände wird stark von der jeweiligen Branche und der Bedeutung der nichtfinanziellen Aspekte für das Unternehmen abhängen. Bei der inhaltlichen Ausgestaltung ist auf die Adressat*innen und deren Informationsbedürfnis Bedacht zu nehmen.²⁸

Nach § 243b Abs. 4 UGB können in Ausnahmefällen Informationen über künftige Entwicklungen oder Belange, über die Verhandlungen geführt werden, weggelassen werden, soweit eine solche Angabe nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung geeignet ist, der Geschäftslage der Gesellschaft ernsthaft zu schaden, und eine solche Nichtaufnahme ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Gesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit nicht verhindert („true and fair view-Grundsatz“). Die Entscheidung, ob im Einzelfall eine Information weggelassen werden darf, hat die Geschäftsleitung im Rahmen des pflichtgemäßen Ermessens zu treffen.²⁹

Nach § 243b Abs. 6 UGB liegt die Verantwortung für die inhaltliche Prüfung auf Richtigkeit des gesonderten nichtfinanziellen Berichts beim Aufsichtsrat. Gem. § 269 Abs. 3 UGB hat der/die Abschlussprüfer*in demgegenüber nur zu prüfen, ob ein nach § 243b UGB erforderlicher gesondeter nichtfinanzieller Bericht (bzw. eine nichtfinanzielle Erklärung) erstellt wurde. Die h.L.³⁰

²⁶ ErläutRV 1355 BlgNR 25. GP, S. 3.

²⁷ Mitteilung der Kommission, Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen (Methode zur Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen, ABl. 2017 C 215/1.

²⁸ Vgl. Nowotny/Ziskovsky in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 243b (Stand 1.2.2018, rdb.at), Rz. 27.

²⁹ Vgl. Nowotny/Ziskovsky in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 243b (Stand 1.2.2018, rdb.at), Rz. 30.

³⁰ Vgl. Zimmermann/Call, Änderungen im Gesellschafts- und Unternehmensrecht, *ecolex* 2017, 1079; Baumüller/Schaffhauser-Linzatti, Nichtfinanzielle Erklärung oder nichtfinanzieller Bericht? Abwägungen zur Ausübung des Wahlrechts in § 243b Abs. 6

nimmt an, dass der Prüfungsmaßstab („ob“) zumindest so weit geht, dass der/die Abschlussprüfer*in sich zu vergewissern hat, ob der gesonderte nichtfinanzielle Bericht die gesetzlich geforderten Inhalte enthält.³¹ Das Mitgliedstaatenwahlrecht in der Richtlinie 2014/95/EU, wonach die nichtfinanziellen Informationen von einem/einer unabhängigen Erbringer*in von Bestätigungsleistungen geprüft werden müssen, hat der österreichische Gesetzgeber nicht ausgeübt.³² Dem Aufsichtsrat steht es jedoch frei, eine freiwillige Prüfung durch den/die Abschlussprüfer*in oder durch spezialisierte Dienstleister durchführen zu lassen. In dem Bericht des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung ist gem. § 96 Abs. 2 AktG bzw. § 30k GmbHG darzulegen, welche externe Stelle den gesonderten nichtfinanziellen Bericht gegebenenfalls geprüft hat und ob diese Prüfung Anlass zu wesentlichen Beanstandungen gegeben hat. Wird die Berichterstattung, obwohl gesetzlich geboten, überhaupt unterlassen, so hat dies der/die Abschlussprüfer*in nach § 273 Abs. 1 UGB in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Das Gericht kann bei Fehlen eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts (bzw. einer nichtfinanziellen Erklärung) gem. § 283 UGB Zwangsstrafen verhängen (siehe zur Offenlegungspflicht bereits 2.1.1.). Eine Zwangsstrafe nach § 258 Abs. 1 AktG ist nicht vorgesehen.³³ Eine bewusst unrichtige oder unvollständige Darstellung der nichtfinanziellen Informationen könnte unter § 163a Abs. 1 Z 1 StGB (unvertretbare Darstellung wesentlicher Informationen über bestimmte Verbände) fallen, die diesbezüglichen Lehrmeinungen zur Strafbarkeit gehen jedoch weit auseinander.³⁴

Für Mutterunternehmen sieht § 267a UGB gleichlautende Regelungen vor. Mangels Unterschiedlichkeit der gesetzlichen Anforderungen in der Konzernberichterstattung kann auf eine differenzierte Betrachtung der konsolidierten Angaben nach § 267a UGB jedoch verzichtet werden.

2.1.3. Gemeinwohl-Bilanzierung 5.0 Vollbilanz

Nachfolgend wird davon ausgegangen, dass sowohl das genannte Arbeitsbuch als auch die Berichtsvorlage (siehe 1.) zur Erstellung des Gemeinwohl-Berichts von den jeweiligen Unternehmen tatsächlich uneingeschränkt herangezogen werden und diese mit den Vorgaben des NaDiVeG entsprechend vertraut sind.

2.1.3.1. Inhaltliche Ausgestaltung

Ein Gemeinwohl-Bericht besteht laut Arbeitsbuch und Berichtsvorlage aus aussagekräftigen Beschreibungen aller Themen in vollständigen Sätzen. Dabei gibt es keine formalen Anforderungen. Die Beschreibungen richten sich an die interessierte Öffentlichkeit und müssen inhaltlich klar und nachvollziehbar sein. Das Unternehmen kann selbst entscheiden, welche Inhalte in welcher Tiefe beschrieben werden. Die Inhalte sollen in Hinblick auf das Audit prägnant und

UGB, CFOaktuell 2017, 102; *Baumüller*, Neue Regelungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (Teil I), Auswirkungen des NaDiVeG auf die Berichterstattung von Unternehmen, *ecolx* 2017, 476.

³¹ Vgl. *Nowotny/Ziskovsky* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 243b (Stand 1.2.2018, rdb.at), Rz. 11.

³² Vgl. *Nowotny/Ziskovsky* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 243b (Stand 1.2.2018, rdb.at), Rz. 1.

³³ Vgl. *Nowotny/Ziskovsky* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 243b (Stand 1.2.2018, rdb.at), Rz. 32.

³⁴ Vgl. *Baumüller*, Nichtfinanzielle Berichterstattung und Bilanzstrafrecht, Strafrechtlicher Nachdruck hinter der Übernahme gesellschaftlicher Verantwortung durch Unternehmen?, *GesRZ* 2017, 243 ff; *Frey/Baumüller*, Nachhaltigkeitsberichterstattung rückt in die Verantwortung von Vorstand und Aufsichtsrat, *AR* 2017, 12; *Thurnher/Meusberger-Hammerer*, Soziale Verantwortung der Unternehmen durch Bilanzrecht, Ein kritischer Beitrag zum Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz, *GesRZ* 2017, 172.

verständlich geschrieben sein. Die Gemeinwohl-Auditor*innen sichern den Qualitätsstandard und die Vergleichbarkeit, sie können daher auch detaillierte Informationen nachfordern.³⁵ Einstiegsfragen im Arbeitsbuch sind als Einführung in das jeweilige Thema zu verstehen, Berichtsfragen führen direkt zu den notwendigen Informationen für die Bewertung. Die Gemeinwohl-Matrix erlaubt ein gewisses Maß an Flexibilität, damit Unternehmen ihren Beitrag zur Weiterentwicklung der Matrix leisten können. Sie werden angespornt, selbst Mittel und Wege zu suchen, die Gemeinwohl-Werte zu leben. Deshalb ist bei jedem Thema die „Globalfrage“ zu stellen: „*Wie kann ich bzw. mein Unternehmen den Wert X in Bezug auf die Berührungsgruppe Y am besten erfüllen und fördern?*“. Die Matrix bietet konkrete Orientierung für sämtliche Themen und Aspekte. Darin werden teilweise eindeutige Ziele formuliert und Beispiele für die Umsetzung angeboten. Dennoch bleibt die Möglichkeit, eigene, neue, gleichwertige Umsetzungsschritte zu finden. Auf diese Weise wird den Unternehmen ein Kreativitäts- und den Gemeinwohlauditor*innen ein Bewertungsspielraum gelassen.³⁶

Für einen auditierbaren Bericht sind die Berichtsfragen zu beantworten sowie die verpflichtenden Indikatoren laut Arbeitsbuch anzugeben. Unternehmen, die zumindest zum zweiten Mal einen Gemeinwohl-Bericht erstellen, dokumentieren die umgesetzten Maßnahmen seit dem letzten Audit übersichtlich zu jedem Aspekt. Die Berichtsvorlage enthält die Berichtsfragen sowie verpflichtenden Indikatoren zu jedem Aspekt zur leichteren Bearbeitung und stellt eine Hilfe zur Erhebung der relevanten Unternehmensdaten dar.³⁷ Die Verwendung der Berichtsvorlage wird im Arbeitsbuch dringend empfohlen und kann den Berichterstellungsprozess vereinfachen.³⁸

Die Vollbilanz der Gemeinwohl-Bilanzierung ist für mittlere und größere Unternehmen ab der zweiten Bilanz verpflichtend.³⁹ Der Berichtszeitraum umfasst zwei Jahre, Unternehmen können selbst bestimmen, ob anhand des Kalenderjahres oder davon abweichend anhand des Geschäftsjahres berichtet wird.⁴⁰

Mit dieser angeführten inhaltlichen Ausgestaltung des Gemeinwohl-Berichts wird wohl auf die Adressat*innen und deren Informationsbedürfnis ausreichend Bedacht genommen sein (siehe 2.1.2.). Zur Zuordnung der einzelnen Berichtsfragen und verpflichtenden Indikatoren zu den nichtfinanziellen Aspekten des NaDiVeG siehe sogleich 2.1.3.2. bis 2.1.3.7. Die berichtenden Unternehmen haben den „comply or explain-Grundsatz“ bzw. den „true and fair view-Grundsatz“ (siehe 2.1.2.) des NaDiVeG zu befolgen. Eine Einhaltung dieser Grundsätze ist durch die Gemeinwohl-Auditor*innen sicherzustellen.

Um dem NaDiVeG zu entsprechen, muss sich die Erstellung bzw. der Berichtszeitraum des Gemeinwohl-Berichts ausschließlich nach den Regelungen des § 243b Abs. 1 UGB bzw. den

³⁵ *Matrix-Entwicklungsteam*, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 9; https://www.ecogood.org/media/filer_public/f0/9c/f09c5510-67b2-46b6-8ff8-502cd3375ec7/berichtsvorlage_5_0_vollbilanz.docx (Stand 1.7.2019).

³⁶ *Matrix-Entwicklungsteam*, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 9 ff.

³⁷ https://www.ecogood.org/media/filer_public/f0/9c/f09c5510-67b2-46b6-8ff8-502cd3375ec7/berichtsvorlage_5_0_vollbilanz.docx (Stand 1.7.2019).

³⁸ *Matrix-Entwicklungsteam*, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 9.

³⁹ *Matrix-Entwicklungsteam*, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 9.

⁴⁰ *Matrix-Entwicklungsteam*, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 9; https://www.ecogood.org/media/filer_public/f0/9c/f09c5510-67b2-46b6-8ff8-502cd3375ec7/berichtsvorlage_5_0_vollbilanz.docx (Stand 1.7.2019).

§§ 222 ff UGB für den Jahresabschluss bzw. Lagebericht richten (siehe 2.1.1.). Die Informationen sind klar dem berichtspflichtigen Geschäftsjahr zuzuordnen.

2.1.3.2. Kurze Beschreibung des Geschäftsmodells

Die Berichtsvorlage⁴¹ (siehe 1. und 2.1.3.1.) fordert gleich zu Beginn allgemeine Informationen zum Unternehmen („*Firmenname, Rechtsform, Eigentums- und Rechtsform, Website, Branche, Firmensitz, Gesamtanzahl der Mitarbeitenden, Vollzeitäquivalente, Saison- oder Zeitarbeitende, Umsatz, Jahresüberschuss. Tochtergesellschaften/verbundene Unternehmen [Wer gehört zur Organisation? In welchen Ländern sitzen diese Tochtergesellschaften? Welchen Eigentumsanteil hält die Muttergesellschaft daran?], Berichtszeitraum*“), eine Kurzpräsentation des Unternehmens („*Bitte stellen Sie Ihr Unternehmen kurz vor, mit allem, was Ihnen wichtig erscheint.*“) und Ausführungen zu den Produkten bzw. Dienstleistungen („*Welche Produkte/Dienstleistungen bietet Ihr Unternehmen an? Welchen Anteil nehmen die Produkte/Dienstleistungen am Umsatz?*“).

Entsprechende Angaben des Unternehmens zu diesen Vorgaben der Berichtsvorlage der Gemeinwohl-Ökonomie ermöglichen, wie vom NaDiVeG gefordert (siehe 2.1.2.), den Berichtsadressat*innen in einem übergreifenden Rahmen ein besseres Verständnis von der Geschäftstätigkeit des Unternehmens und seinen Auswirkungen auf die nichtfinanziellen Aspekte zu geben.

2.1.3.3. Umweltbelange

Die Umweltbelange sind in der Gemeinwohl-Bilanzierung 5.0 Vollbilanz im Kernbereich folgenden Punkten zuzuordnen:

- A3 – Ökologische Nachhaltigkeit in der Zulieferkette⁴² („*Jedes Unternehmen ist mit Umweltauswirkungen in der Zulieferkette konfrontiert und kauft diese mit den bezogenen Rohwaren, Produkten und Dienstleistungen mit ein. Unternehmen sind daher für die ökologische Nachhaltigkeit in ihrer Zulieferkette mitverantwortlich. Das Ziel ist es, zur Reduktion der Umweltauswirkungen in der gesamten Zulieferkette beizutragen. Ein GWÖ-Unternehmen evaluiert den Lebensweg bzw. die Zulieferkette der Produkte und Dienstleistungen nach negativen ökologischen Auswirkungen; wählt im Einkauf die ökologisch verträglichsten Optionen und verzichtet weitestgehend auf Produkte und Dienstleistungen mit sehr hohen Umweltauswirkungen.*“),
- D3 – Ökologische Auswirkung durch Nutzung und Entsorgung von Produkten und Dienstleistungen⁴³ („*Die Nutzung und Entsorgung von Produkten und Dienstleistungen zieht oft negative ökologische Wirkungen nach sich, welche jedoch so weit wie möglich reduziert werden sollten. Konkret geht es um jene Auswirkungen, die bei Kund*innen und Konsument*innen durch Nutzung [Energieverbrauch, Emissionen etc.] bis hin zum Recycling oder der endgültigen Entsorgung entstehen. Ein GWÖ-Unternehmen stellt den ökologischen Lebensweg der Produkte und Dienstleistungen betreffend Nutzung und Entsorgung dar; ist bestrebt, die ökologischen Auswirkungen von Nutzung und Entsorgung möglichst genau zu kennen und diese zu minimieren; bietet Produkte und Dienstleistungen an, deren ökologische Auswirkungen durch Nutzung und Entsorgung geringer sind*“)

⁴¹ https://www.ecogood.org/media/filer_public/f0/9c/f09c5510-67b2-46b6-8ff8-502cd3375ec7/berichtsvorlage_5_0_vollbilanz.docx (Stand 1.7.2019).

⁴² Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 27 ff.

⁴³ Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 81 ff.

- als bestehende Alternativen; setzt sich mit den Nutzungs- und Entsorgungsbedingungen durch Kund*innen auseinander und versucht diese im Sinne einer maßvollen Nutzung [Suffizienz] zu beeinflussen.“) und
- E3 – Reduktion ökologischer Auswirkungen⁴⁴ („Unternehmen können durch Veränderung ihrer internen Produktions-, Verarbeitungs- und Arbeitsprozesse und der damit verbundenen Reduktionen der ökologischen Auswirkungen einen wesentlichen Beitrag leisten, um der Überschreitung planetarer Grenzen entgegen zu wirken. Im Lebensweg stehen hier die internen Abläufe zwischen der Übernahme der Vorprodukte von den Lieferant*innen und der Übergabe der Produkte an die Kund*innen im Fokus. Ebenso kann das Produktdesign zur Reduktion dieser Auswirkungen beitragen. Ein GWÖ-Unternehmen stellt den Lebensweg seiner Produkte und Dienstleistungen innerhalb des Unternehmens dar und erhebt und dokumentiert die jeweiligen Umweltauswirkungen; setzt sich aktiv mit den ökologischen Auswirkungen der unternehmerischen Tätigkeit auseinander; reduziert negative ökologische Auswirkungen kontinuierlich und gestaltet seine Verfahren und Prozesse schadstoffarm, ressourcenschonend und sparsam; kommuniziert seine Erkenntnisse und Fortschritte in der Branche und an andere interessierte Berührungsgruppen.“).

Diese Punkte decken den gesamten Produktlebenszyklus ab: E3 betrifft die Umweltbelange im eigenen unternehmerischen Bereich, A3 jene in der Zulieferkette und D3 jene bei Nutzung und Entsorgung durch die Kund*innen. Bei den Unterpunkten

- A3.1 – Umweltauswirkungen in der Zulieferkette („Der Einkauf von Rohwaren, Produkten und Dienstleistungen ist mit ökologischen Risiken und Auswirkungen verbunden.“) und
- A3.2 – Negativaspekt: Unverhältnismäßig hohe Umweltauswirkungen in der Zulieferkette („Einige Branchen/Produkte/Dienstleistungen stehen in sehr engem Zusammenhang mit unverhältnismäßig schädlichen Umweltauswirkungen.“) bzw.
- D3.1 – Ökologisches Kosten-Nutzen-Verhältnis von Produkten und Dienstleistungen (Effizienz und Konsistenz) („Die Nutzung sollte so konsistent bzw. effizient wie möglich sein. Konsistent bedeutet, dass sich das Produkt in natürliche Kreisläufe einfügt und durch die Nutzung und Entsorgung keine oder kaum ökologische Auswirkungen erzeugt werden. Effizient bedeutet bezogen auf ökologische Auswirkungen, dass das Produkt ein möglichst gutes Verhältnis von Nutzen- bzw. Bedürfnisbefriedigung zu negativen ökologischen Auswirkungen hat.“),
- D3.2 – Maßvolle Nutzung von Produkten und Dienstleistungen (Suffizienz) („Neben der effizienteren Gestaltung von Produkten und Dienstleistungen ist vor allem eine maßvolle [suffiziente] Gesamtnutzung notwendig, da letztlich nur dies zu einer gesamtgesellschaftlichen Reduktion der ökologischen Auswirkungen führt. Die Reduzierung der Gesamtnutzung erfordert von Unternehmen ein stärkeres Umdenken als die Effizienz- und Konsistenzbedingungen. Sie widerspricht aus wirtschaftlicher Perspektive der aktuell vorherrschenden Wachstumsprämisse. Gleichzeitig sollte Kund*innen und Konsument*innen die ‚verantwortungsvolle Freiheit‘ zugestanden werden, selbst zu entscheiden, welchen Anteil der ihnen theoretisch zustehenden ökologischen Auswirkungen sie z.B. in Ernährung, Mobilität oder Wohnen investieren möchten. Geschäftsmodelle, die auf einer Reduzierung des Konsums von materiellen Gütern aufbauen und Immateriellem einen höheren Stellenwert zukommen lassen, unterstützen einen suffizienten Gesamtnutzen.“) und
- D3.3 – Negativaspekt: Bewusste Inkaufnahme unverhältnismäßiger ökologischer Auswirkungen („Es werden Handlungen bewertet, die analog zu den beiden Positivaspekten

⁴⁴ Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 105 ff.

- unverhältnismäßig hohe ökologische Auswirkungen mit sich bringen. In Anlehnung an das Konzept der planetaren Belastungsgrenzen bedeutet das eine Überschreitung dieser Grenzen.“)* sowie
- E3.1 – Absolute Auswirkungen/Management und Strategie (*„Im Sinne einer ökologisch nachhaltigen Ökonomie ist jedes Unternehmen gefordert, seine ökologischen Auswirkungen zu begrenzen. Ziel ist die Reduktion des Ressourcenverbrauchs und der Emissionen sowie die Einschränkung der Nutzung gefährlicher Substanzen, Technologien und Prozesse. Ein etabliertes Umweltmanagementsystem soll dazu dienen, Strategien und Verantwortlichkeiten zu definieren, Maßnahmen zu planen, umzusetzen und ihre Wirkung zu überprüfen.“*),
 - E3.2 – Relative Auswirkungen (*„Um Verbesserungspotenziale zur Reduktion der betrieblichen Umweltauswirkungen zu erkennen, sind Vergleiche in der Branche oder Region hilfreich. Grundlage der Bewertung der relativen Umweltauswirkungen ist der jeweilige Stand der Technik oder Branchenstandard.“*) und
 - E3.3 – Negativaspekt: Verstöße gegen Umweltauflagen sowie unangemessene Umweltbelastungen (*„Wenn durch die unternehmerischen Aktivitäten unangemessene Eingriffe in Ökosysteme erfolgen oder gegen Umweltauflagen verstoßen wird, entsteht ein gesellschaftlicher Schaden, dem kein adäquater Nutzen gegenübersteht. Dies ist insbesondere auch dann zu kritisieren, wenn dieses Vorgehen an anderen Standorten des Unternehmens illegal wäre.“*)

sind diese näher zu behandeln.

Entsprechende Einstiegsfragen zu den Punkten A3, D3 und E3 führen das Unternehmen in die Umweltbelange ein. Bei den Berichtsfragen zu Punkt A3.1 *„Welche und wie viele Rohstoffe und Materialien werden in der Produktion aufgewendet?“*, *„Welche Arten von Energie und Material und welche Technologien werden in der Produktion eingesetzt?“* und *„Nach welchen Kriterien werden Rohwaren, Produkte, Dienstleistungen ausgewählt?“* sowie zu Punkt D3.2 *„Inwieweit ist Suffizienz bzw. eine maßvolle Nutzung im Geschäftsmodell verankert?“*, *„Inwieweit findet im Unternehmen eine Auseinandersetzung mit Suffizienz bzw. maßvoller Nutzung der Produkte und Dienstleistungen statt?“*, *„Durch welche Strategien und Maßnahmen werden maßvoller Konsum bzw. eine suffiziente Nutzung der Produkte und Dienstleistungen gefördert?“*, *„Welche Produkte und Dienstleistungen zielen auf eine maßvolle Nutzung ab bzw. unterstützen diese?“* und *„Inwieweit zielt die Kommunikation des Unternehmens mit Kund*innen und Konsument*innen auf die Förderung von maßvoller Nutzung ab?“* kann das Unternehmen die nach dem NaDiVeG geforderte Beschreibung der vom Unternehmen in Bezug auf die Umweltbelange verfolgten Konzepte, bei den Berichtsfragen zu Punkt E3.1 *„Welche Daten zu den – im jeweiligen Unternehmen relevanten – Umweltwirkungen Emissionen, Lärm, Abfall, Verbrauchsgüter sowie Energie-, Wasser- und Stromverbrauch (Umweltkonten) werden erhoben und veröffentlicht?“*, zu Punkt E3.2 *„Wie groß sind die ökologischen Auswirkungen der Herstellprozesse im Vergleich zum Branchenstandard bzw. Stand der Technik und zu Mitunternehmen im selben Geschäftsfeld bzw. in der Region?“* sowie zu Punkt E3.3 *„Wie wird die Einhaltung der relevanten Gesetze und Verordnungen überwacht?“* und *„Wie ist der technische oder gesetzliche Standard vor Ort in Bezug auf andere Standorte des Unternehmens zu bewerten?“* jene über die angewandten Due-Diligence-Prozesse (siehe 2.1.2.) anführen. Hinsichtlich der Konzepte gilt es anzumerken, dass nicht jedes berichtende Unternehmen auch zwingend eine eigene Produktion betreibt. Die diesbezüglichen Berichtsfragen sind daher so zu formulieren, dass sie für sämtliche Branchen passen (z.B. auch für Vertriebs- bzw. Dienstleistungsunternehmen).

Die Berichtsfragen zu den Punkten E3.1 *„Welche negativen Umweltwirkungen haben die betrieblichen Herstellungs- bzw. Arbeitsprozesse? Dabei sind vor allem die folgenden definierten Standardwirkungskategorien und deren Auslöser zu beachten: klimawirksame Emissionen (CO₂, N₂O, CH₄, ...); Feinstaub und anorganische Emissionen; Emissionen von Chlorfluorkohlenwasserstoffen (Abbau der Ozonschicht); Emissionen, die zur Versauerung beitragen (NO_x, SO_x, CO₂); Emissionen, die die fotochemische Bildung von Ozon fördern (organische Verbindungen, NO_x, SO_x); ionisierende Strahlung; Emission bzw. Verwendung toxischer Stoffe; Düngung in der Landwirtschaft (Eutrophierung); Landverbrauch; Wasser- und Mineralienverbrauch (Ressourcenerschöpfung)“* und E3.3 *„Werden die relevanten Gesetze und Verordnungen eingehalten, oder sind Rechtsverstöße bekannt?“, „Welche Betriebsgenehmigungen und zugehörige Betriebsauflagen gibt es, und sind die Auflagen eingehalten?“, „Welche Beschwerden bzw. Kontroversen mit Anrainer*innen bezüglich ökologischer Belastungen liegen vor?“* und *„Welche Kontroversen mit anderen Stakeholder*innen (zivilgesellschaftliche Initiativen, NGOs etc.) gibt es?“* decken die vom NaDiVeG geforderten aus der eigenen Geschäftstätigkeit des Unternehmens entstehenden Risiken mit negativen Auswirkungen auf die Umweltbelange (siehe 2.1.2.) ab. Ein Eingehen des Unternehmens auf die Handhabung dieser Risiken ist bei den entsprechenden Berichtsfragen zwar grundsätzlich möglich, durch deren Formulierung jedoch nicht indiziert (anders als bei den Geschäftsbeziehungen, siehe dazu sogleich). Eine Anpassung bzw. Ergänzung ist daher vor allem bei der Berichtsfrage zu den negativen Umweltwirkungen der betrieblichen Herstellungs- bzw. Arbeitsprozesse unter Punkt E3.1 von Nöten (etwa durch Anfügen der Frage *„Durch welche Maßnahmen wird eine Reduktion der Umweltauswirkungen bei den betrieblichen Herstellungs- bzw. Arbeitsprozessen erreicht?“*).

Die Berichtsfragen zu den Punkten A3.1 *„Wie werden ökologische Risiken in der Zulieferkette evaluiert?“*, *„Welche schädlichen Umweltauswirkungen gibt es in der Zulieferkette bzw. bei zugekauften Produkten?“*, *„Welche ökologischen Kriterien werden bei der Auswahl der Produkte und Lieferant*innen berücksichtigt?“*, *„Durch welche Maßnahmen wird eine Reduktion der Umweltauswirkungen bei den direkten Lieferant*innen und in der gesamten Zulieferkette erreicht?“* und *„Welche Unterschiede gibt es zum Wettbewerb hinsichtlich ökologischem Einkauf?“*, A3.2 *„Welche Lieferant*innen bzw. Produkte der Zulieferkette weisen besonders hohe schädliche Umweltauswirkungen auf?“* und *„Welche Maßnahmen werden getroffen, um diese Auswirkungen zu reduzieren?“* und D3.1 *„Inwieweit sind dem Unternehmen die ökologischen Auswirkungen durch Nutzung und Entsorgung der Produkte und Dienstleistungen bekannt?“*, *„Wie groß sind die ökologischen Auswirkungen der Produkte und Dienstleistungen, absolut und im Vergleich zu bestehenden Alternativen mit ähnlichem Nutzen?“*, *„Mit welchen Strategien und Maßnahmen werden die ökologischen Auswirkungen, die durch die Nutzung und Entsorgung der Produkte und Dienstleistungen entstehen, reduziert?“* und *„Wie wird die Reduzierung ökologischer Auswirkungen hinsichtlich Nutzung und Entsorgung der Produkte und Dienstleistungen im Geschäftsmodell berücksichtigt?“* betreffen die entsprechenden vom NaDiVeG geforderten Risiken, die aus den Geschäftsbeziehungen, Erzeugnissen oder Dienstleistungen entstehen und auch deren Handhabung (siehe 2.1.2.).

Es wird nicht auf wesentliche Risiken, die wahrscheinlich negative Auswirkungen auf die Umweltbelange haben werden bzw. auf den „doppelten Wesentlichkeitsvorbehalt“ des NaDiVeG, und auch nicht auf das Vorliegen von Relevanz und Verhältnismäßigkeit in Zusammenhang mit Geschäftsbeziehungen, Erzeugnisse oder Dienstleistungen eingeschränkt (siehe 2.1.2.). Die Anforderungen des NaDiVeG werden daher in diesem Bereich jedenfalls übererfüllt.

Es finden sich auch verpflichtende Indikatoren (A3.1: *„Anteil der eingekauften Produkte/Dienstleistungen, die ökologisch höherwertige Alternativen sind“*, *„Anteil der Lieferant*innen, die zur Reduktion ökologischer Auswirkungen beitragen“*; A3.2: *„Anteil der eingekauften Produkte/Dienstleistungen, die mit unverhältnismäßig hohen Umweltauswirkungen einhergehen“*; E3.1: *„Entsprechend dem Tätigkeitsfeld des Unternehmens sind relevante Umweltkonten zu berichten: Ausstoß klimawirksamer Gase in kg; Transporte [und dessen CO₂-Äquivalent] in km bzw. kg; Benzinverbrauch [und dessen CO₂-Äquivalent] in Liter bzw. kg; Stromverbrauch [und dessen CO₂-Äquivalent] in kWh bzw. kg; Gasverbrauch [und dessen CO₂-Äquivalent] in kWh bzw. kg; Heizenergie [in Bezug auf die jeweilige Durchschnittstemperatur] in kWh/°C; Verbrauch von Trink- und Regenwasser in m³; Chemikalienverbrauch [giftig, ungiftig] in kg; Papierverbrauch in kg; Einsatz von sonstigen Verbrauchsmaterialien in kg; Kunstlicheinsatz in Lumen, kWh; Schadstoffemissionen und sonstige Umweltwirkungen in entsprechend der jeweiligen Standardwirkungskategorie; Die jeweiligen Messwerte sollten auf betrieblich relevante Kenngrößen umgelegt werden [z.B. kg CO₂ pro Mitarbeitender Person oder bezogen auf den Umsatz]. Die Bezüge können dann zur Überprüfung der Erreichung des Ziels „Reduzierung“ genutzt werden.“* und E3.2: *„relevante Vergleichswerte bezüglich Umweltkonten oder Wirkungskenngrößen [siehe E3.1] in der Branche bzw. Region“*), die die vom NaDiVeG geforderten wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die konkrete Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind (siehe 2.1.2.), abdecken.

Die verpflichtenden Indikatoren können in gewisser Weise als Beschreibung der Ergebnisse der verfolgten Konzepte, demnach als deren feststellbare Auswirkungen auf die Umweltbelange, angesehen werden. Es würde sich jedoch anbieten, dass Unternehmen bei den entsprechenden Berichtsfragen zu den Konzepten, sofern passend, auch die dazugehörigen Ergebnisse dieser Konzepte erläutern bzw. auf die entsprechenden Fundstellen der Ergebnisse verweisen.

Darüber hinaus sind auch Umweltbelange im Randbereich in der Gemeinwohl-Bilanzierung 5.0 unter B3 – (Sozial)-Ökologische Investitionen und Mittelverwendung⁴⁵, C3 – Förderung des ökologischen Verhaltens der Mitarbeitenden⁴⁶, D4 – Kund*innenmitwirkung und Produkttransparenz⁴⁷ und E1 – Sinn und gesellschaftliche Wirkung der Produkte und Dienstleistungen⁴⁸ zu finden bzw. bei folgenden Unterpunkten näher auszuführen:

- B3.1 – Ökologische Qualität der Investitionen (Berichtsfragen *„Welche Sanierungsziele an/in der eigenen Anlage haben ökologisches Verbesserungspotenzial?“*, *„Welche Mittel werden für die Realisierung benötigt, und welche Förderprogramme können genutzt werden?“*, *„Wie wird bei Investitionsentscheidungen das Berücksichtigen ökologischer und sozialer Aspekte*

⁴⁵ Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 42 ff.

⁴⁶ Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 61 ff.

⁴⁷ Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 87 ff.

⁴⁸ Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 91 ff.

- gesichert?“ und „Welche Sanierungen wurden/werden konkret vorgenommenen?“ samt verpflichtender Indikatoren),
- B3.2 – Gemeinwohlorientierte Veranlagung (Berichtsfragen „In welchem Ausmaß beteiligt sich das Unternehmen an solidarischen Finanzierungsformen sozial-ökologischer Projekte?“ und „Woher werden Informationen über die erwarteten sozial-ökologischen Wirkungen der Projekte oder angebotenen Nachhaltigkeitsfonds bezogen?“ samt verpflichtender Indikatoren) und
 - B3.3 – Negativaspekt: Abhängigkeit von ökologisch bedenklichen Ressourcen (Berichtsfragen „Welche ökologisch bedenklichen Ressourcen werden für das Geschäftsmodell eingesetzt?“, „Welche Maßnahmen zur Reduktion entsprechender Abhängigkeit wurden geplant oder sind in Umsetzung, und welche Wirkung wird damit erreicht?“ und „Was bedeutet ein Ausstieg aus fossilen Energieträgern für das Unternehmen?“),
 - C3.1 – Ernährung während der Arbeitszeit (Berichtsfragen „Welchen Wert legt das Unternehmen auf die ökologisch-regionale Herkunft ihrer Lebensmittel am Arbeitsplatz, und wie sieht das in der täglichen Praxis aus?“ und „Welche Angebote gibt es in der Kantine? Gibt es eine Küche/Kochmöglichkeit oder Belieferung [Catering z.B. direkt vom Bauernhof, ein Obstkorb]?“ samt verpflichtendem Indikator),
 - C3.2 – Mobilität zum Arbeitsplatz (Berichtsfragen „Welche Verkehrsmittel benutzen Mitarbeitende, um zu ihrem Arbeitsplatz zu gelangen?“, „Welche Möglichkeiten gibt es für Mitarbeitende, ihren Arbeitsweg umweltschonender zurückzulegen?“ und „Welche Anreize für umweltbewussteres Mobilitätsverhalten stellt das Unternehmen bereit – auch bei Dienstreisen?“ samt verpflichtendem Indikator),
 - C3.3 – Organisationskultur, Sensibilisierung für ökologische Prozessgestaltung (Berichtsfragen „Wie kann die Unternehmenskultur hinsichtlich ökologischer Aspekte beschrieben werden?“, „Welche Rolle spielen ökologische Themen in Weiterbildungsangeboten und bei der Personalrekrutierung?“, „Welche Sensibilisierungsmaßnahmen finden innerhalb dieses Rahmens statt?“ und „Welche Strategie verfolgt das Unternehmen im Hinblick auf das ökologische Verhalten der Mitarbeitenden [dies auch mit Blick auf die Anwendung im Privaten]?“ samt verpflichtender Indikatoren) und
 - C3.4 – Negativaspekt: Anleitung zur Verschwendung/Duldung unökologischen Verhaltens (Berichtsfrage „Welche der unten stehenden Negativaspekte treffen im Unternehmen zu?“ „Es gibt Geschäftsfahrzeuge der sogenannten Oberklasse [$> 180\text{g/km CO}_2$]. Es gibt Geschäftsregeln, die ökologisch Schlechterwertiges anregen, obwohl Besserwertiges verfügbar ist, z.B. Fliegen statt Bahnfahren, weil billiger. Es gibt Konsumangebote mit zu hohem Verpackungsanteil [Kaffeekapseln, Essensverpackungen aus PET, Getränkeangebot in Einmalverpackung etc.] trotz möglicher Alternativen. Es gibt Verbote für die Anwendung ökologisch nachhaltiger Produkte, z.B. für Recyclingpapier. Im Betrieb ist ein nachlässiger Umgang mit Abfällen sichtbar, z.B. keine Abfalltrennung [Hausmüll, Betriebsabfälle, Schrott ohne Trennung in Materialien etc.]“),
 - D4.1 – Kund*innenmitwirkung, gemeinsame Produktentwicklung und Marktforschung (Berichtsfrage „Werden Produkte und Dienstleistungen mit einer höheren Nachhaltigkeitswirkung gemeinsam mit Kund*innen entwickelt?“ samt verpflichtendem Indikator),
 - D4.2 – Produkttransparenz (Berichtsfragen „Inwieweit werden alle Inhaltsstoffe und ökologisch relevanten Informationen ausgewiesen?“ und „Was ist über den Umfang der sozioökologischen Belastungen, die durch die Produkte und Dienstleistungen entstehen und

- die nicht in den Preisen enthalten sind, bekannt [sog. Externalisierung]?“ samt verpflichtendem Indikator) und
- D4.3 – Negativaspekt: kein Ausweis von Gefahrenstoffen (Berichtsfragen „Enthalten die Produkte Schadstoffe für Kund*innen oder die Umwelt?“ und „Gibt es schädliche Nebenwirkungen bei der zweckgemäßen Verwendung der Produkte?“ samt verpflichtendem Indikator) sowie
 - E1.1 – Produkte und Dienstleistungen decken den Grundbedarf und dienen dem guten Leben (Berichtsfragen „Welche der Produkte und Dienstleistungen sind Luxusprodukte, die meistens ‚nur‘ dem eigenen Status dienen und durch preiswertere, weniger ressourcenverbrauchende Produkte und Dienstleistungen des einfachen oder guten Lebens ersetzt werden können?“, „In welcher Form dienen die Produkte und Dienstleistungen dem persönlichen Wachstum der Menschen bzw. der Gesundheit?“ und „Welche gesellschaftlichen bzw. ökologischen Probleme [regional oder global] werden durch die Produkte und Dienstleistungen gelöst bzw. gemindert?“ samt verpflichtender Indikatoren) und
 - E1.3 – Negativaspekt: Menschenunwürdige Produkte und Dienstleistungen (Berichtsfragen „Welche direkten und indirekten negativen Auswirkungen haben die Produkte und Dienstleistungen auf das Leben und die Gesundheit von Lebewesen?“ und „Welche Auswirkungen haben sie auf die Biosphäre unseres Planeten?“ samt verpflichtender Indikatoren).

Diese Punkte betreffen nicht nur die Umwelt, sondern auch teils, wie vom NaDiVeG gefordert (siehe 2.1.2.), die Gesundheit und Sicherheit. Auch hier kann das Unternehmen Ausführungen zu den Konzepten und den Ergebnissen, den Due-Diligence-Prozessen, zu den Risiken samt deren Handhabung und den wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren tätigen.

Unter „Im Berichtszeitraum wurde umgesetzt“ und „Verbesserungspotenziale/Ziele“ bzw. „Im Berichtszeitraum wurde verbessert“ und „Verbesserungspotenziale“ zu den einzelnen Punkten der Gemeinwohl-Bilanzierung in der Berichtsvorlage⁴⁹ kann das Unternehmen zudem auf Konzepte und deren Ergebnisse, angewandte Due-Diligence-Prozesse, wesentliche Risiken und deren Handhabung bzw. die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren eingehen, die nach Beantwortung der Berichtsfragen und Angabe der verpflichtenden Indikatoren der Gemeinwohl-Bilanz noch verbleiben. Zur kurzen Selbstkontrolle für das berichtende Unternehmen, ob alle verpflichtend vom NaDiVeG geforderten Informationen bedacht wurden, eignet sich der Punkt „EU-Konformität“ am Ende der Berichtsvorlage⁵⁰. Hier findet sich auch noch Platz für einen eigenen Text mit Verweisen zu den passenden Aspekten.

Gesamt gesehen bedeutet dies eine Übererfüllung des NaDiVeG durch die Gemeinwohl-Bilanzierung im Bereich der Umweltbelange. Allenfalls ist, wo möglich, wie gefordert noch klarer nach der Nutzung von erneuerbaren bzw. nicht erneuerbaren Energien zu trennen (siehe 2.1.2.) bzw. noch mehr Wert auf die Teilbereiche Gesundheit und Sicherheit zu legen. Auch dies lässt letztendlich Rückschlüsse auf ein entsprechendes Engagement der berichtenden Unternehmen im Umweltbereich zu.

⁴⁹ https://www.ecogood.org/media/filer_public/f0/9c/f09c5510-67b2-46b6-8ff8-502cd3375ec7/berichtsvorlage_5_0_vollbilanz.docx (Stand 1.7.2019).

⁵⁰ https://www.ecogood.org/media/filer_public/f0/9c/f09c5510-67b2-46b6-8ff8-502cd3375ec7/berichtsvorlage_5_0_vollbilanz.docx (Stand 1.7.2019).

2.1.3.4. Sozial- und Arbeitnehmer*innenbelange

Sozial- und Arbeitnehmer*innenbelange sind in der Gemeinwohl-Bilanzierung 5.0 Vollbilanz im Kernbereich den Punkten

- C1 – Menschenwürde am Arbeitsplatz⁵¹ („*Gelebte Menschenwürde zeigt sich in einer mitarbeitendenorientierten Unternehmenskultur, die auf Respekt, Wertschätzung und Vertrauen aufbaut. Es wird ein gesundheitsförderndes Arbeitsumfeld geschaffen. Der Mensch steht im Mittelpunkt und wird nicht als Produktionsfaktor gesehen. Ein GWÖ-Unternehmen lebt eine respektvolle und offene Unternehmenskultur und Kommunikation, sorgt für einen Einsatz der Mitarbeitenden nach ihren persönlichen Stärken, schafft Handlungsspielräume für Selbstorganisation und fördert die persönliche und berufliche Entwicklung aller Mitarbeitenden.*“),
- C2 – Ausgestaltung der Arbeitsverträge⁵² („*Arbeitsverträge regeln die Zusammenarbeit zwischen Organisation und Mitarbeitenden. Die Ausgestaltung und Zuweisung von Ressourcen wie Verdienst, Zeit, Sicherheit oder Balance hat einen erheblichen Einfluss auf die Leistungsbereitschaft, das Sicherheitsempfinden und das Wohlergehen der Mitarbeitenden. Die individuelle Ausgestaltung der Arbeitsverträge bei gleichzeitiger und weitgehender Selbstbestimmung der Mitarbeitenden ist erklärtes Ziel. Ein GWÖ-Unternehmen verbessert die vertraglich geregelten Arbeitskonditionen fortwährend, ermöglicht eine hohe Individualität in der vertraglichen Ausgestaltung, diskutiert die Grundlagen der Arbeitskonditionen offen mit allen Mitarbeitenden und ermächtigt Mitarbeitende, weitreichende Entscheidungen selbst zu treffen.*“) und
- C4 – Innerbetriebliche Mitentscheidung und Transparenz⁵³ („*Das Unternehmen bzw. die Organisation ist ein Ort der aktiven Teilhabe und Mitwirkung für alle Mitarbeitenden. Sämtliche Mitarbeitende können ihre Ideen, Anregungen oder Impulse einbringen und so Mitverantwortung übernehmen und zum Wohl des Unternehmens beitragen. Die Identifikation mit dem Unternehmen bzw. der Organisation steigt, und die Weisheit der Vielen wird genutzt. Ein GWÖ-Unternehmen macht alle wesentlichen und kritischen Daten für Mitarbeitende transparent, leicht einsehbar und verständlich, lässt die Führungskräfte durch die Mitarbeitenden legitimieren und evaluieren, ermöglicht den einzelnen Teams ein hohes Maß an Eigenverantwortung und Entscheidungsfreiheit und ermöglicht es den Mitarbeitenden, sich mit ihren Interessen, Beiträgen oder Impulsen einzubringen und mitzuentcheiden.*“)

zuzuordnen bzw. bei den Unterpunkten

- C1.1 – Mitarbeitendenorientierte Unternehmenskultur („*Am Arbeitsplatz wird ein respektvolles, wertschätzendes und vertrauensvolles Miteinander gelebt. Der Umgang mit Fehlern ist konstruktiv. Konflikte werden als Chance gesehen und auf Augenhöhe gelöst. Mitarbeitende und Teams erfahren ein hohes Maß an Selbstorganisation und Eigenverantwortung. Das Unternehmen schafft ein Umfeld, in dem sich individuelle Stärken und Talente entwickeln können. Die Mitarbeitenden finden Sinnstiftung in ihrer Arbeit.*“),
- C1.2 – Gesundheitsförderung und Arbeitsschutz („*Betriebliche Gesundheitsförderung und Arbeitsschutz sind im gesamten Unternehmen verankert und unterstützen eine gute Gesundheit der Mitarbeitenden. Durch präventive Maßnahmen und weitere Angebote wird der Erhalt bzw. die Verbesserung und Wiederherstellung der Gesundheit der Mitarbeitenden gefördert.*“) und
- C1.4 – Negativaspekt: Menschenunwürdige Arbeitsbedingungen („*Menschenunwürdige Arbeitsbedingungen stehen einer mitarbeitendenorientierten Haltung im Unternehmen entgegen. Das Bewusstsein und die Sensibilisierung für ein unmenschliches Arbeitsumfeld sollen gefördert werden.*“),

⁵¹ Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 49 ff.

⁵² Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 55 ff.

⁵³ Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 66 ff.

- C2.1 – Ausgestaltung des Verdienstes (*„Ein gerechter Verdienst der Mitarbeitenden hat einen erheblichen Einfluss auf die gelebte Kultur und Entwicklung einer Organisation. Der Verdienst soll sich möglichst transparent an Leistung, Verantwortung, Risiko, Bedarf sowie individuell von der Organisation definierten Maßstäben und Anreizstrukturen orientieren.“*),
- C2.2 – Ausgestaltung der Arbeitszeit (*„Arbeitszeit ist Lebenszeit. Die effiziente und effektive Inanspruchnahme der durch die Mitarbeitenden zur Verfügung gestellten Arbeitskraft ist direkter Ausdruck für einen respektvollen und wertschätzenden Umgang innerhalb der Organisation. Teilhabe am Arbeitsleben und gesellschaftliche Teilhabe werden miteinander vereinbar, wenn die Reduktion und individuelle Ausgestaltung der Arbeitszeit der einzelnen Mitarbeitenden erklärtes Ziel der Organisation ist.“*),
- C2.3 – Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses und der work-life-balance (*„Das vertraglich geregelte Arbeitsverhältnis beeinflusst maßgeblich das Wohlergehen der Mitarbeitenden. Die individuelle Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses und die Sicherheit des Arbeitsplatzes ermöglichen den Mitarbeitenden langfristige Planungssicherheit und fördern direkt die Vereinbarkeit von beruflichen und außerberuflichen Tätigkeitsfeldern der Mitarbeitenden, wie z.B. von Kindererziehung, Pflege, Vereinsaktivitäten und politischen Ämtern.“*) und
- C2.4 – Negativaspekt: ungerechte Ausgestaltung der Arbeitsverträge (*„Bei Arbeitsverträgen, die die Existenzsicherung der Mitarbeitenden gefährden oder das Risiko einseitig zulasten der Mitarbeitenden erhöhen, wie es auch bei mündlichen Verträgen der Fall ist, muss von der Ausnutzung einer Notsituation ausgegangen werden. Es handelt sich dann um Ausbeutung durch die Organisation und Selbstaubeutung durch die Mitarbeitenden.“*) sowie
- C4.1 – Innerbetriebliche Transparenz (*„Transparenz ist eine wesentliche Voraussetzung für Mitentscheidung. Wenn die Mitarbeitenden Zugang zu allen wesentlichen Informationen haben, können sie sich eine Meinung bilden und aktiv einbringen. Prinzipiell sollten alle Daten frei verfügbar und so aufbereitet sein, dass sie von Mitarbeitenden leicht verstanden werden können.“*),
- C4.2 – Legitimierung der Führungskräfte (*„Mitarbeitende leben mit ihren Führungskräften im unternehmerischen Alltag. Sie können am besten entscheiden, inwiefern die Führungskräfte hilfreich für die Umsetzung des Unternehmenszwecks sind. Je höher die Mitbestimmung und Korrekturmöglichkeit der Mitarbeitenden ist, desto höher ist die tatsächliche Autorität der Führungskräfte und damit auch die Bereitschaft der Mitarbeitenden, sich zu engagieren.“*),
- C4.3 – Mitentscheidung der Mitarbeitenden (*„Prinzipiell haben die Mitarbeitenden sowohl die Fach- als auch die Praxiskompetenz in ihrer jeweiligen Arbeitsumgebung. Auf der unmittelbaren Teamebene treffen die Mitarbeitenden möglichst eigenverantwortlich, dezentral und umfangreich ihre Entscheidungen. Auf allen anderen Ebenen gibt es über das Bottom-up-Prinzip eine Mitentscheidungsmöglichkeit. Mitentscheidung heißt auch Mitverantwortung. Das Recht auf Mitentscheidung basiert auf der Bereitschaft der Mitarbeitenden, sich aktiv zu informieren und sich entscheidungsfähig zu machen. Das Unternehmen schafft die Voraussetzungen dafür und unterstützt die Mitarbeitenden auf diesem Weg.“*) und
- C4.4 – Negativaspekt: Verhinderung des Betriebsrates (*„Ein Betriebsrat bzw. Personalrat ist in vielen europäischen Ländern ein Gremium für die Arbeitnehmer*innen und schützt deren Interessen im Unternehmen. Idealerweise befruchten einander Betriebsrat und Geschäftsführung und arbeiten auf Augenhöhe.“*)

näher zu behandeln.

Zu den geforderten Ausführungen über ergriffene Maßnahmen, um die Gleichstellung in Bezug auf Geschlecht, Herkunft und Religion (siehe 2.1.2.) zu gewährleisten siehe 2.2.3.2. (dortiger Begriff „Diversität“ ist sogar weiter gefasst, dadurch ist aber auch eine gewisse Vorsicht geboten).

Entsprechende Einstiegsfragen der Gemeinwohl-Bilanzierung zu den Punkten C1, C2 und C4 führen das Unternehmen in die Sozial- und Arbeitnehmer*innenbelange ein. Bei den Berichtsfragen zu Punkt C1.1 *„Welche Maßnahmen und Prozesse für eine mitarbeitendenorientierte Unternehmenskultur wurden bereits installiert?“*, *„Wie wird mit Fehlern und Konflikten im Unternehmen umgegangen?“* und *„Wie werden Selbstorganisation und Eigenverantwortung gefördert?“*, zu Punkt C2.1 *„Wie wird erbrachte Leistung in der Organisation abgegolten, und wie transparent sind die zugrunde liegenden Konditionen?“*, *„Wie stellt die Organisation sicher, dass allen Mitarbeitenden ein an regionale Lebenshaltungskosten angepasster ‚lebenswürdiger Verdienst‘ zusteht?“* und *„Welche Möglichkeiten gibt es in der Organisation, den Verdienst selbstorganisiert zu bestimmen?“*, zu Punkt C2.2 *„Wie werden Arbeitszeiten in der Organisation erfasst und Arbeitslasten verteilt?“*, *„Welche Rolle spielen Überstunden für den Erfolg der Organisation?“*, *„Wie können die Möglichkeiten der Mitarbeitenden zur gesellschaftlichen Teilhabe erweitert werden?“* und *„Welche Möglichkeiten gibt es in der Organisation, die Arbeitszeit selbstorganisiert zu bestimmen?“*, zu Punkt C2.3 *„Welche Arbeitsmodelle werden in der Organisation angeboten?“* und *„Welche Maßnahmen gibt es in der Organisation, um eine Work-Life-Balance zu gewährleisten?“*, zu Punkt C4.1 *„Welche Daten sind für die Mitarbeitenden in welcher Form zugänglich?“*, *„Wie leicht/schwer können Mitarbeitende auf die Daten zugreifen?“*, *„Welche physischen, intellektuellen oder sonstigen Hürden gibt es? Und warum?“*, *„Welche kritischen oder wesentlichen Daten stehen den Mitarbeitenden nicht zur freien Verfügung? Wieso nicht?“* und *„Was wird getan, damit auch finanzielle Daten von allen Mitarbeitenden leicht verstanden werden können?“*, zu Punkt C4.2 *„Wie werden Führungskräfte ausgewählt und von wem?“*, *„Werden sie von oben eingesetzt oder von unten gewählt?“*, *„Welche Mitwirkungsmöglichkeiten haben die Teammitglieder? Warum bzw. warum nicht?“* und *„Welche Maßnahmen folgen aus dem Feedback der Mitarbeitenden zu ihren Führungskräften?“*, sowie zu Punkt C4.3 *„Bei welchen Entscheidungen können die Mitarbeitenden wie mitwirken?“*, *„Welche bisherigen Erfahrungen gibt es mit der Partizipation der Mitarbeitenden?“* und *„Was wird im Unternehmen getan, damit mehr Mitarbeitende mehr Verantwortung und Entscheidungen übernehmen können?“* kann das Unternehmen die nach dem NaDiVeG geforderte Beschreibung ihrer in Bezug auf die Sozial- und Arbeitnehmer*innenbelange verfolgten Konzepte (siehe 2.1.2.) anführen.

Bei den Berichtsfragen zu Punkt C1.2 *„Welche Maßnahmen wurden zur betrieblichen Gesundheitsförderung und zum Arbeitsschutz umgesetzt, und wie werden sie evaluiert?“* sowie zu Punkt C2.4 *„Kann für alle Mitarbeitenden ein ‚lebenswürdiger Verdienst‘ sichergestellt werden, und falls nicht, was sind die Gründe dafür?“*, *„Welche Rolle spielt die ‚investierte‘ Arbeitszeit bei der Erreichung von Karriereschritten oder der Bewertung des Engagements der Mitarbeitenden?“*, *„Welcher Verdienst ist für Hilfskräfte und Mitarbeitende in Ausbildung (z.B. Schüler*innen, Auszubildende, Praktikant*innen, Werkstudent*innen) gerechtfertigt?“* und *„Wie viel Befristung bei den Arbeitsverträgen bringt die Interessen von Organisation und Mitarbeitenden zusammen?“* ist es dem Unternehmen möglich, die nach dem NaDiVeG geforderten angewandten Due-Diligence-Prozesse (siehe 2.1.2.) näher auszuführen.

Es fehlen jedoch konkrete Berichtsfragen über ergriffene Maßnahmen zur Achtung der Rechte der Gewerkschaften und zum Dialog mit lokalen Gemeinschaften und ergriffene Maßnahmen zur Sicherstellung ihres Schutzes und ihrer Entwicklung (siehe 2.1.2.). Eine diesbezügliche Ergänzung bzw. ein entsprechender Hinweis für das berichtende Unternehmen an passender Stelle oder eine derartige Sicherstellung durch die Gemeinwohl-Auditor*innen ist daher erforderlich. Ähnliches gilt für die Aus- und Weiterbildung (siehe 2.1.2.), auf diese wird nur kurz bei den verpflichtenden Indikatoren eingegangen (siehe sogleich).

Die Berichtsfragen zu Punkt C1.2 *„Von welchen gesundheitlichen Herausforderungen bzw. Schädigungen könnten die Mitarbeitenden betroffen sein, und welche Maßnahmen werden zu ihrem Schutz getroffen?“*, Punkt C1.4 *„In welchen Bereichen gibt es (potenzielle) menschenunwürdige Arbeitsbedingungen, die noch nicht dem angestrebten bzw. gewünschten Standard entsprechen?“*, *„Welche Rückmeldungen dazu gibt es im Betriebsrat bzw. in der Personalabteilung?“* und *„Wie wird auf mögliches Fehlverhalten im Unternehmen aufmerksam gemacht?“*, Punkt C2.4 *„Welches Risiko tragen Zeitarbeitende (z.B. bei Saisonarbeit), und welche Konditionen können einen Risikoausgleich schaffen?“* sowie zu Punkt C4.4 *„Gibt es einen Betriebsrat? Wenn nicht, warum nicht?“*, *„Welche alternativen Maßnahmen setzt das Unternehmen anstelle der Gründung eines Betriebsrates?“* und *„Welche Unterstützungsmaßnahmen für einen Betriebsrat gibt es? Wie werden die Mitarbeitenden zu einer Gründung ermutigt?“* decken die vom NaDiVeG geforderten aus der eigenen Geschäftstätigkeit des Unternehmens entstehenden Risiken mit negativen Auswirkungen auf die Sozial- und Arbeitnehmer*innenbelange und die Handhabung dieser Risiken (siehe 2.1.2.) ab. Allenfalls könnte bei der Berichtsfrage zu den potentiellen menschenunwürdigen Arbeitsbedingungen die Handhabung dieses Risikos eindeutiger herausgearbeitet werden, da bei dieser Berichtsfrage als einzige nicht darauf eingegangen wird (etwa durch Anfügen von *„... und welche Maßnahmen werden dagegen getroffen?“* oder *„... und wie reagiert das Unternehmen darauf?“*). Zu den entsprechenden Risiken, die aus den Geschäftsbeziehungen, Erzeugnissen oder Dienstleistungen entstehen und deren Handhabung darf auf Punkt A1 – Menschenwürde in der Zulieferkette mit den Unterpunkten A1.1 – Arbeitsbedingungen (und gesellschaftliche Auswirkungen) in der Zulieferkette und A1.2 – Negativaspekte: Verletzung der Menschenwürde in der Zulieferkette verwiesen werden (siehe 2.1.3.5.).

Es finden sich auch verpflichtende Indikatoren (C1.1: *„Fluktuationsrate; durchschnittliche Betriebszugehörigkeit; Anzahl an [Initiativ-]Bewerbungen; Anzahl und Regelmäßigkeit an Erhebungen zur Zufriedenheit am Arbeitsplatz bzw. zum Erleben der Unternehmenskultur; Angebot und in Anspruch genommene Entwicklungsmöglichkeiten [fachlich und persönlich] in Stunden pro mitarbeitender Person bzw. nach Führungsebene“*, C1.2: *„Gesundheits-/Krankenquote [in Abhängigkeit der demografischen Verteilung]; Anzahl der Tage, an denen Mitarbeitende trotz Krankheit in den Betrieb kommen; Anzahl und Ausmaß der Betriebsunfälle; in Anspruch genommene Angebote durch die Mitarbeitenden: Inhalte und Anzahl der Stunden pro Mitarbeitenden“*, C1.4: *„Statement von Betriebsrat und/oder Personalabteilung zu diesen Fragen; Gerichtsprozesse/Rechtsverfahren bzgl. Verletzung des Arbeitsrechts, die es im Berichtszeitraum gab; Anzahl/Inhalt der Beschwerden vonseiten des Betriebsrates bzw. der AK bzw. der Gewerkschaft im Berichtszeitraum sowie Reaktion auf diese Beschwerden“*, C2.1: *„Höchst- und Mindestverdienst [innerbetriebliche Spreizung]; Medianverdienst; standortabhängiger ‚lebenswürdiger*

Verdienst‘ [für alle Betriebsstandorte]‘, C2.2: „unternehmensweit definierte Wochenarbeitszeit [z.B. 38 Stunden]; tatsächlich geleistete Überstunden“, C2.3: „Auflistung aller möglichen Arbeitsmodelle; Anzahl der Führungskräfte/Mitarbeitenden mit individuellen Arbeitsmodellen [z.B. Teilzeit, Jobsharing]“, C2.4: „standortabhängiger ‚lebenswürdiger Verdienst‘; Gewinn; Mitarbeitendenanzahl; Höchst- und Mindestverdienst; Anzahl der Pauschalverträge; Anzahl der Null-Stunden-Verträge; Mindest- und Maximalvertragslaufzeit der Zeitarbeitenden; Anzahl aller Beschäftigten [inkl. der Zeitarbeitenden]; Anzahl der Zeitarbeitenden; Laufzeit von befristeten Arbeitsverträgen; Anteil von befristeten Arbeitsverträgen; Verlängerungspraxis von befristeten Arbeitsverträgen“, C4.1: „Grad der Transparenz der kritischen und wesentlichen Daten [Einschätzung in %]“, C4.2: „Anteil der Führungskräfte, die über Anhörung/Gespräch/Mitgestaltung/Mitentscheidung der eigenen Mitarbeitenden legitimiert werden“, C4.3: „Anteil der Entscheidungen, die über Anhörung/Mitwirkung/Mitentscheidung getroffen werden [in %]“ und C4.4: „Betriebsrat: vorhanden/nicht vorhanden; seit wann?“) die die vom NaDiVeG geforderten wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die konkrete Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind (siehe 2.1.2.), abdecken. Die Indikatoren können in gewisser Weise als Beschreibung der Ergebnisse der verfolgten Konzepte angesehen werden. Es würde sich jedoch anbieten, dass Unternehmen bei den entsprechenden Berichtsfragen zu den Konzepten, sofern passend, auch die dazugehörigen Ergebnisse dieser Konzepte erläutern bzw. auf die entsprechenden Fundstellen der Ergebnisse verweisen.

Darüber hinaus sind auch Sozial- und Arbeitnehmer*innenbelange im Randbereich in der Gemeinwohl-Bilanzierung 5.0 unter den Punkten B2 – Soziale Haltung im Umgang mit Geldmitteln⁵⁴ und C3 – Förderung des ökologischen Verhaltens der Mitarbeitenden⁵⁵ zu finden bzw. bei den Unterpunkten

- B2.2 Negativaspekt: unfaire Verteilung von Geldmitteln (Berichtsfragen *„Aus welchem Grund wird/wurde ein Standort trotz Gewinnlage verlagert oder geschlossen?“* und *„Aus welchem Grund werden im Unternehmen trotz stabiler Gewinne Arbeitsplätze abgebaut?“*) und
- C3.1 – Ernährung während der Arbeitszeit (Berichtsfragen *„Welchen Wert legt das Unternehmen auf die ökologisch-regionale Herkunft ihrer Lebensmittel am Arbeitsplatz, und wie sieht das in der täglichen Praxis aus?“*, *„Welche Angebote gibt es in der Kantine? Gibt es eine Küche/Kochmöglichkeit oder Belieferung [Catering z.B. direkt vom Bauernhof, ein Obstkorb]?“*)

näher auszuführen.

Gesamt gesehen sind die Sozial- und Arbeitnehmer*innenbelange des NaDiVeG in der Gemeinwohl-Bilanzierung ausführlich dargestellt. Teilbereiche davon finden sich jedoch nicht in den Berichtsfragen wieder, hier ist entsprechende Sorgfalt geboten (siehe dazu bereits oben, S. 21). Auf die Möglichkeit unter *„im Berichtszeitraum wurde umgesetzt“* und *„Verbesserungspotenziale/Ziele“* bzw. *„Im Berichtszeitraum wurde verbessert“* und *„Verbesserungspotenziale“* zu den einzelnen Punkten der Gemeinwohl-Bilanzierung in der Berichtsvorlage⁵⁶ nach Beantwortung der Berichtsfragen und Angabe der verpflichtenden Indikatoren noch verbliebene Informationen zu

⁵⁴ Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 39 ff.

⁵⁵ Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 61 ff.

⁵⁶ https://www.ecogood.org/media/filer_public/f0/9c/f09c5510-67b2-46b6-8ff8-502cd3375ec7/berichtsvorlage_5_0_vollbilanz.docx (Stand 1.7.2019).

ergänzen und auf die kurze Selbstkontrolle hinsichtlich des NaDiVeG unter dem Punkt „EU-Konformität“ am Ende der Berichtsvorlage⁵⁷ samt Platz für einen eigenen Text mit Verweisen zu den passenden Aspekten wird auch an dieser Stelle hingewiesen (Näheres dazu siehe bereits 2.1.3.3.).

2.1.3.5. Achtung der Menschenrechte

Die Achtung der Menschenrechte ist in der Gemeinwohl-Bilanzierung 5.0 Vollbilanz im Kernbereich dem Punkt

- A1 – Menschenwürde in der Zulieferkette⁵⁸ („Die Produkte und Dienstleistungen, die ein Unternehmen zukaft, sind mit einer Vielzahl an gesellschaftlichen Auswirkungen verbunden. Diese können sowohl positiv als auch negativ sein. Besonders wichtig sind die Arbeitsbedingungen aller Mitarbeitenden in der gesamten Zulieferkette. Ein Unternehmen ist für das Wohlergehen aller Menschen – auch bei seinen Lieferant*innen und Vorlieferant*innen – mitverantwortlich. Ein GWÖ-Unternehmen bezieht Produkte und Dienstleistungen, welche unter menschenwürdigen Bedingungen hergestellt wurden, achtet auf Risiken in der Zulieferkette, bei welchen die Verletzung der Menschenwürde häufig vorkommt und setzt sich aktiv für ein menschenwürdigeres Verhalten in der Zulieferkette ein.“)

zuzuordnen bzw. bei den Unterpunkten

- A1.1 – Arbeitsbedingungen und gesellschaftliche Auswirkungen in der Zulieferkette („Ziel ist es, dass sich ein Unternehmen aktiv mit den von ihm eingekauften Produkten und Dienstleistungen auseinandersetzt und durch geeignete Maßnahmen zu positiven Auswirkungen und menschenwürdigen Bedingungen in seiner gesamten Zulieferkette beiträgt.“) und
- A1.2 – Negativaspekt: Verletzung der Menschenwürde in der Zulieferkette („Die Produktion vieler Güter des täglichen Gebrauchs ist mit großen sozialen Problemen verbunden. Angesichts globaler, komplexer Produktionsprozesse ist es für fast kein Unternehmen und keine Privatperson möglich, Verletzungen der Menschenwürde in der Zulieferkette auszuschließen.“)

näher zu behandeln. Zur Achtung der Menschenrechte im eigenen Unternehmen siehe 2.1.3.4.

Mit entsprechenden Einstiegsfragen wird das Unternehmen in die Achtung der Menschenrechte eingeführt. Bei den Berichtsfragen zu Punkt A1.1 „Welche Produkte/Dienstleistungen werden zugekauft? Nach welchen Kriterien werden Lieferant*innen ausgewählt?“ und „Welche Zertifikate haben die zugekauften Produkte?“ kann das Unternehmen die nach dem NaDiVeG geforderte Beschreibung der vom Unternehmen in Bezug auf die Achtung der Menschenrechte verfolgten Konzepte, bei der Berichtsfrage zu Punkt A1.1 „Wie wird geprüft, ob Verstöße gegen die Menschenwürde bei den Lieferant*innen vorliegen?“ jene über die angewandten Due-Diligence-Prozesse (siehe 2.1.2.) anführen.

Die vom Unternehmen zu beantwortenden Berichtsfragen zu Punkt A1.1 „Wie werden soziale Risiken in der Zulieferkette evaluiert?“ und „Wie wird auf Lieferant*innen eingewirkt, um die Menschenwürde gegenüber ihren Berührungsgruppen stärker zu leben?“ sowie Punkt A1.2 „Welche Bereiche der Zulieferkette weisen eine besondere Gefährdung der Menschenwürde auf?“ und „Welche Maßnahmen werden getroffen, um diese Auswirkungen zu reduzieren und zu vermeiden?“ decken die vom NaDiVeG vorgegebene Beschreibung der diesbezüglichen Risiken

⁵⁷ https://www.ecogood.org/media/filer_public/f0/9c/f09c5510-67b2-46b6-8ff8-502cd3375ec7/berichtsvorlage_5_0_vollbilanz.docx (Stand 1.7.2019).

⁵⁸ Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 17 ff.

mit negativen Auswirkungen, die aus ihren Geschäftsbeziehungen entstehen und die entsprechende Handhabung (siehe 2.1.2.) ab. Es wird nicht auf wesentliche Risiken, die wahrscheinlich negative Auswirkungen auf die Achtung der Menschenrechte haben werden bzw. auf den „doppelten Wesentlichkeitsvorbehalt“ des NaDiVeG, und auch nicht auf das Vorliegen von Relevanz und Verhältnismäßigkeit in Zusammenhang mit Geschäftsbeziehungen, Erzeugnisse oder Dienstleistungen eingeschränkt (siehe 2.1.2.). Die Anforderungen des NaDiVeG werden daher in diesem Bereich jedenfalls übererfüllt.

Es finden sich auch verpflichtende Indikatoren (A1.1: „Anteil der zugekauften Produkte/Dienstleistungen am gesamten Einkaufsvolumen in Tabellenform“ und „Anteil der eingekauften Produkte/Dienstleistungen, die unter fairen Arbeitsbedingungen hergestellt wurden“ sowie A1.2.: „Anteil der eingekauften Produkte, die ethisch riskant bzw. ethisch unbedenklich sind“) die die vom NaDiVeG geforderten wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die konkrete Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind (siehe 2.1.2.), abdecken. Diese Indikatoren können in gewisser Weise als Beschreibung der Ergebnisse der verfolgten Konzepte angesehen werden. Es würde sich jedoch anbieten, dass Unternehmen bei den entsprechenden Berichtsfragen zu den Konzepten, sofern passend, auch die dazugehörigen Ergebnisse dieser Konzepte erläutern bzw. auf die entsprechenden Fundstellen der Ergebnisse verweisen.

Darüber hinaus ist auch die Achtung der Menschenrechte im Randbereich in der Gemeinwohl-Bilanzierung 5.0 unter den Punkten B1 – Ethische Haltung im Umgang mit Geldmitteln⁵⁹, E1 – Sinn und gesellschaftliche Wirkung der Produkte und Dienstleistungen⁶⁰ und E4 – Transparenz und gesellschaftliche Mitentscheidung⁶¹ zu finden bzw. bei den Unterpunkten

- B1.2 – Gemeinwohlorientierte Fremdfinanzierung (Berichtsfragen „Welche Form und Anteile von Finanzierung über Ethikbanken können umgesetzt werden bzw. sind relevant?“ und „Wie können konventionelle Kredite abgelöst werden?“ samt verpflichtenden Indikatoren) und
- B1.3 – Ethische Haltung externer Finanzpartner*innen (Berichtsfrage „Wie sind die Finanzpartner*innen in Bezug auf ethisch-nachhaltige Ausrichtung zu bewerten?“),
- E1.3 – Negativaspekt: Menschenunwürdige Produkte und Dienstleistungen (Berichtsfragen „Welche direkten und indirekten negativen Auswirkungen haben die Produkte und Dienstleistungen auf das Leben und die Gesundheit von Lebewesen?“ und „Welche Auswirkungen haben sie auf die Freiheit von Menschen (...)?“ samt verpflichtender Indikatoren) sowie
- E4.3 Negativaspekt: Förderung von Intransparenz und bewusste Fehlinformation (Berichtsfrage „Worin widersprechen die Veröffentlichungen des Unternehmens der allgemeinen Erklärung der Menschenrechte?“) näher auszuführen.

Gesamt gesehen bedeutet dies eine Übererfüllung des NaDiVeG im Bereich der Achtung der Menschenrechte. Auf die Möglichkeit unter „im Berichtszeitraum wurde umgesetzt“ und „Verbesserungspotenziale/Ziele“ bzw. „Im Berichtszeitraum wurde verbessert“ und „Verbesserungspotenziale“ zu den einzelnen Punkten der Gemeinwohl-Bilanzierung in der

⁵⁹ Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 35 ff.

⁶⁰ Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 91 ff.

⁶¹ Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 111 ff.

Berichtsvorlage⁶² nach Beantwortung der Berichtsfragen und Angabe der verpflichtenden Indikatoren noch verbliebene Informationen zu ergänzen und auf die kurze Selbstkontrolle hinsichtlich des NaDiVeG unter dem Punkt „EU-Konformität“ am Ende der Berichtsvorlage⁶³ samt Platz für einen eigenen Text mit Verweisen zu den passenden Aspekten wird auch an dieser Stelle hingewiesen (Näheres dazu siehe bereits 2.1.3.3.).

2.1.3.6. Bekämpfung von Korruption und Bestechung

Die Bekämpfung von Korruption und Bestechung ist in der Gemeinwohl-Bilanzierung 5.0 Vollbilanz dem Punkt

- E2 – Beitrag zum Gemeinwesen⁶⁴ (*„Ein GWÖ-Unternehmen setzt strukturelle Maßnahmen, um Korruption und illegitime Steuervermeidung intern und bei den direkten Geschäftspartner*innen zu verhindern.“*)

zuzuordnen bzw. bei Unterpunkt

- E2.4 – Negativaspekt: Mangelnde Korruptionsprävention (*„Korruption umfasst alle Praktiken, die auf Grund von privaten Interessen zu einer Schädigung von Einrichtungen des Gemeinwesens führen. Unter Korruption wird hier nicht nur die Bestechung [bzw. der Betrug] von Amtsträger*innen verstanden, sondern auch intransparentes Lobbying, Nepotismus [„Vetternwirtschaft“], Veruntreuung des Allgemeinguts [z.B. durch ungerechtfertigte Subventionsvergabe oder Auftragsvergabe unter Umgehung der Ausschreibungspflicht] oder illegale Parteien- und Wahlkampffinanzierung. Zumeist ist Korruption mit ungerechtfertigten Vorteilen für Amts- oder Mandatsträger*innen verbunden. Diese können materieller oder immaterieller Natur sein. Unternehmen sind gefordert, Maßnahmen in ihrem Einflussbereich zu setzen, die Korruption verhindern, aufdecken und aufarbeiten können.“*)

näher zu behandeln.

Mit der Einstiegsfrage *„Wie stellen wir sicher, dass wir durch unser Handeln illegitime Steuervermeidung oder Korruption verhindern oder zumindest nicht begünstigen?“* wird das Unternehmen in das entsprechende Thema eingeführt. Bei den Berichtsfragen *„Welche Maßnahmen wurden in den Bereichen Einkauf und Verkauf gesetzt, um Korruption effektiv zu verhindern?“* und *„Wie werden in den Entscheidungsprozessen Vorkehrungen gegen Korruption getroffen?“* kann das Unternehmen die nach dem NaDiVeG geforderte Beschreibung der vom Unternehmen in Bezug auf die Bekämpfung von Korruption und Bestechung verfolgten Konzepte, bei den Berichtsfragen *„Wie sorgfältig wird mit Kontakten zu Amts- und politischen Entscheidungsträger*innen umgegangen?“*, *„Welche Lobbying-Aktivitäten betreibt das Unternehmen?“*, *„Welche Spenden erfolgen seitens des Unternehmens an politische Parteien?“*, *„Wie wird Bewusstseinsbildung bei den Mitarbeitenden betrieben?“* und *„Wie werden Interessenkonflikte (persönliche Interessen gegenüber Firmeninteressen) sichtbar gemacht, und welche entsprechenden Verhaltensregeln gibt es?“* jene über die angewandten Due-Diligence-Prozesse (siehe 2.1.2.) anführen. In der Gemeinwohl-Bilanzierung wird Korruption als

⁶² https://www.ecogood.org/media/filer_public/f0/9c/f09c5510-67b2-46b6-8ff8-502cd3375ec7/berichtsvorlage_5_0_vollbilanz.docx (Stand 1.7.2019).

⁶³ https://www.ecogood.org/media/filer_public/f0/9c/f09c5510-67b2-46b6-8ff8-502cd3375ec7/berichtsvorlage_5_0_vollbilanz.docx (Stand 1.7.2019).

⁶⁴ *Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 97 ff.*

Überbegriff u.a. auch für die Bestechung gesehen (siehe oben) und daher wohl auf die Anführung der Bestechung in den Berichtsfragen verzichtet. Zur verbesserten Klarheit für die berichtenden Unternehmen wäre es jedoch sinnvoll, beide Begriffe aufzunehmen.

Es finden sich auch verpflichtende Indikatoren, die in Form von Fragen zu beantworten sind („Erfolgt eine Offenlegung von Parteispenden?“, „Erfolgt eine Offenlegung aller Lobbying-Aktivitäten [Eintrag ins Lobbying-Register] und Lobbying-Aufwendungen?“, „Werden Mitarbeitende aufgefordert, Korruption anzuzeigen, und wird ihnen entsprechender Schutz [Anonymität] zuteil?“, „Gibt es eine Zweckbindung und Kontrolle des Budgets für soziale und gesellschaftliche Zwecke [siehe den Positivaspekt wirksame Beiträge zur Stärkung des Gemeinwesens]?“). Diese Fragen erfassen wohl themenbezogen die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren i.S.d. NaDiVeG, die für die konkrete Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind. Inhaltlich überzeugt ein Abweichen von der bisherigen Struktur der Gemeinwohl-Bilanzierung bei verpflichtenden Indikatoren (bloß mit ja/nein zu beantwortende Fragen anstatt entsprechender Zahlen) jedoch nur wenig. Eine zusätzliche Größenangabe bzw. eine nähere qualitative Ausführung erscheint erforderlich, um der Definition des Begriffes der „nichtfinanziellen Leistungsindikatoren“ des NaDiVeG (Kennzahlen oder qualitative Angaben, mit denen die Zielerreichung dargestellt werden kann, siehe 2.1.2.) gerecht zu werden. Sodann können die diesbezüglichen Ausführungen in gewisser Weise auch als Beschreibung der Ergebnisse der verfolgten Konzepte angesehen werden. Es würde sich jedoch anbieten, dass Unternehmen bei den entsprechenden Berichtsfragen zu den Konzepten, sofern passend, auch die dazugehörigen Ergebnisse dieser Konzepte erläutern bzw. auf die entsprechenden Fundstellen der Ergebnisse verweisen.

Die vom Unternehmen zu beantwortende Berichtsfrage „*Welche Korruptionsrisiken bestehen im Unternehmen, bei den Lieferant*innen und Kund*innen?*“ deckt die vom NaDiVeG vorgegebene Beschreibung der diesbezüglichen Risiken mit negativen Auswirkungen, die aus der eigenen Geschäftstätigkeit des Unternehmens bzw. aus ihren Geschäftsbeziehungen entstehen, ab. Zur notwendigen Klarstellung hinsichtlich der Bestechung siehe bereits oben. Es wird nicht auf wesentliche Risiken, die wahrscheinlich negative Auswirkungen auf die Bekämpfung von Korruption und Bestechung haben werden bzw. auf den „doppelten Wesentlichkeitsvorbehalt“ des NaDiVeG, und auch nicht auf das Vorliegen von Relevanz und Verhältnismäßigkeit in Zusammenhang mit Geschäftsbeziehungen, Erzeugnisse oder Dienstleistungen eingeschränkt (siehe 2.1.2.). Die Anforderungen des NaDiVeG werden daher in diesem Bereich jedenfalls übererfüllt.

Die vom NaDiVeG geforderte Handhabung dieser Risiken durch das Unternehmen wird jedoch in der Frage nicht explizit aufgegriffen. Sofern das berichtende Unternehmen schon in den Berichtsfragen entsprechende Ausführungen getätigt hat, ist darauf zu verweisen. Zur Klarstellung ist jedoch eine diesbezügliche Ergänzung bzw. ein entsprechender Hinweis für das berichtende Unternehmen an passender Stelle oder eine derartige Sicherstellung durch die Gemeinwohl-Auditor*innen erforderlich.

Darüber hinaus ist auch im Randbereich in der Gemeinwohl-Bilanzierung 5.0 unter

- E2.3 Negativaspekt: illegitime Steuervermeidung⁶⁵ (*„Illegitime Steuervermeidung bezeichnet alle legalen und illegalen Praktiken, die dazu führen, dass Unternehmen in jenen Ländern, in denen sie Wertschöpfung erzielen, keine oder nur unzureichende Leistungen [in Form von Steuern und Sozialabgaben] für das Gemeinwesen tätigen. Vor allem international tätige Großkonzerne verfügen mittlerweile über breite Handlungsmöglichkeiten, steuerliche Unterschiede zwischen verschiedenen Ländern auszunutzen, um ihre Steuerbelastung insgesamt zu minimieren. Ihre faktische Steuerleistung liegt daher weit unter jener von Klein- und Mittelbetrieben in den jeweiligen Ländern. Dieser Negativaspekt betrifft daher vor allem Großbetriebe oder Unternehmen, die in einem internationalen Verbund mit anderen agieren. Zu beachten ist allerdings, dass auch im internationalen Online-Handel und in der digitalen Ökonomie erhebliche Risiken bestehen. Nicht betrachtet werden hier alle Aktivitäten, die zu einer legitimen Reduktion der Steuerbelastung eines Unternehmens führen [eine korrekte Steuerberatung informiert lediglich über solche Möglichkeiten]“*)

zu berichten.

Gesamt gesehen ist die Bekämpfung von Korruption und Bestechung des NaDiVeG in der Gemeinwohl-Bilanzierung ausführlich dargestellt. Hinsichtlich der Ausführungen zur Handhabung entsprechender Risiken bzw. der grundsätzlichen Miteinbeziehung der Bestechung ist jedoch entsprechende Sorgfalt geboten (siehe dazu bereits oben, S. 25 f.). Auf die Möglichkeit unter *„im Berichtszeitraum wurde umgesetzt“* und *„Verbesserungspotenziale/Ziele“* bzw. *„Im Berichtszeitraum wurde verbessert“* und *„Verbesserungspotenziale“* zu den einzelnen Punkten der Gemeinwohl-Bilanzierung in der Berichtsvorlage⁶⁶ nach Beantwortung der Berichtsfragen und Angabe der verpflichtenden Indikatoren noch verbliebene Informationen zu ergänzen und auf die kurze Selbstkontrolle hinsichtlich des NaDiVeG unter dem Punkt *„EU-Konformität“* am Ende der Berichtsvorlage⁶⁷ samt Platz für einen eigenen Text mit Verweisen zu den passenden Aspekten wird auch an dieser Stelle hingewiesen (Näheres dazu siehe bereits 2.1.3.3.).

2.1.3.7. Weitere wesentliche und damit berichtspflichtige nichtfinanzielle Aspekte bzw. Sachverhalte

Über die fünf im NaDiVeG als Mindestvorgabe angeführten nichtfinanziellen Aspekte bzw. die in den ErläutRV nahezu deckungsgleich aus der Richtlinie übernommenen Beispielaufzählungen zu den einzelnen Nachhaltigkeitsthemen (siehe 2.1.2.) hinaus bietet die Gemeinwohl-Bilanzierung 5.0 Vollbilanz eine umfassende Möglichkeit zu diversen Sachverhalten zu berichten. Zu nennen sind:

- A2 – Solidarität und Gerechtigkeit in der Zulieferkette⁶⁸ (A2.1 – Faire Geschäftsbeziehungen zu direkten Lieferant*innen, A2.2 – Positive Einflussnahme auf Solidarität und Gerechtigkeit in der gesamten Zulieferkette und A2.3 – Negativaspekt: Ausnutzung der Marktmacht gegenüber Lieferant*innen),

⁶⁵ Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 101 f.

⁶⁶ https://www.ecogood.org/media/filer_public/f0/9c/f09c5510-67b2-46b6-8ff8-502cd3375ec7/berichtsvorlage_5_0_vollbilanz.docx (Stand 1.7.2019).

⁶⁷ https://www.ecogood.org/media/filer_public/f0/9c/f09c5510-67b2-46b6-8ff8-502cd3375ec7/berichtsvorlage_5_0_vollbilanz.docx (Stand 1.7.2019).

⁶⁸ Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 21 ff.

- A4 – Transparenz und Mitentscheidung in der Zulieferkette⁶⁹ (A4.1 – Transparenz und Mitentscheidungsrechte für Lieferant*innen und A4.2 – Positive Einflussnahme auf Transparenz und Mitentscheidung in der gesamten Zulieferkette),
- B1 – Ethische Haltung im Umgang mit Geldmitteln⁷⁰ (B1.1 – Finanzielle Unabhängigkeit durch Eigenfinanzierung, B1.2 – Gemeinwohlorientierte Fremdfinanzierung [sofern B1.2 nicht den Randbereich der Achtung der Menschenrechte betrifft, siehe 2.1.3.5.] und B1.3 – Ethische Haltung externer Finanzpartner*innen [sofern B1.3 nicht den Randbereich der Achtung der Menschenrechte betrifft, siehe 2.1.3.5.]),
- B2 – Soziale Haltung im Umgang mit Geldmitteln⁷¹ (B2.1 – Solidarische und gemeinwohlorientierte Mittelverwendung und B2.2 – Negativaspekt: unfaire Verteilung von Geldmitteln [sofern B2.2 nicht den Randbereich der Sozial- und Arbeitnehmer*innenbelange betrifft, siehe 2.1.3.4.]),
- B4 – Eigentum und Mitentscheidung⁷² (B4.1 Gemeinwohlorientierte Eigentumsstruktur und B4.2 Negativaspekt: feindliche Übernahme),
- D1 – Ethische Kund*innenbeziehungen⁷³ (D1.1 – Menschenwürdige Kommunikation mit Kund*innen, D1.2 – Barrierefreiheit und D1.3 – Negativaspekt: unethische Werbemaßnahmen),
- D2 – Kooperation und Solidarität mit Mitunternehmen⁷⁴ (D2.1 – Kooperation mit Mitunternehmen, D2.2 – Solidarität mit Mitunternehmen und D2.3 – Negativaspekt: Missbrauch der Marktmacht gegenüber Mitunternehmen),
- D4 – Kund*innenmitwirkung und Produkttransparenz⁷⁵ (D4.1 – Kund*innenmitwirkung, gemeinsame Produktentwicklung und Marktforschung [sofern D4.1 nicht den Randbereich der Umweltbelange betrifft, siehe 2.1.3.3.] und D4.2 – Produkttransparenz [sofern D4.2 nicht den Randbereich der Umweltbelange betrifft, siehe 2.1.3.3.]),
- E1 – Sinn und gesellschaftliche Wirkung der Produkte und Dienstleistungen⁷⁶ (E1.1 – Produkte und Dienstleistungen decken den Grundbedarf und dienen dem guten Leben [sofern E1.1 nicht den Randbereich der Umweltbelange betrifft, siehe 2.1.3.3.] und E1.2 – gesellschaftliche Wirkung der Produkte und Dienstleistungen),
- E2 Beitrag zum Gemeinwesen⁷⁷ (E2.1 – Steuern und Sozialabgaben und E2.2 – Freiwillige Beiträge zur Stärkung des Gemeinwesens) sowie
- E4 – Transparenz und gesellschaftliche Mitentscheidung⁷⁸ (E4.1 – Transparenz, E4.2 – gesellschaftliche Mitbestimmung und E4.3 – Negativaspekt: Förderung von Intransparenz und bewusste Fehlinformation [sofern E1.1 nicht den Randbereich der Achtung der Menschenrechte betrifft, siehe 2.1.3.5.]).

⁶⁹ *Matrix-Entwicklungsteam*, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 30 ff.

⁷⁰ *Matrix-Entwicklungsteam*, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 35 ff.

⁷¹ *Matrix-Entwicklungsteam*, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 39 ff.

⁷² *Matrix-Entwicklungsteam*, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 46 ff.

⁷³ *Matrix-Entwicklungsteam*, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 71 ff.

⁷⁴ *Matrix-Entwicklungsteam*, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 76 ff.

⁷⁵ *Matrix-Entwicklungsteam*, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 87 ff.

⁷⁶ *Matrix-Entwicklungsteam*, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 91 ff.

⁷⁷ *Matrix-Entwicklungsteam*, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 97 ff.

⁷⁸ *Matrix-Entwicklungsteam*, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 111 ff.

Zudem sind viele der bereits behandelten Berichtsfragen zu den fünf im NaDiVeG als Mindestvorgabe angeführten nichtfinanziellen Aspekte (siehe 2.1.3.3., 2.1.3.4., 2.1.3.5. und 2.1.3.6.) sehr offen formuliert und lassen daher einen teils weit größeren Umfang der Beantwortung zu. Sollten einzelne Nachhaltigkeitsthemen vom Unternehmen noch als für sie als Unternehmenscharakteristika bzw. als für ihre Branche wesentlich befunden werden, bietet die Gemeinwohl-Bilanzierung daher genügend Platz für weitere Ausführungen. Ein Finden von noch nicht von der Gemeinwohl-Bilanzierung abgedeckten wesentlichen Aspekten bzw. Sachverhalten entsprechend einer Wesentlichkeitsanalyse gestaltet sich jedoch als überaus schwierig, da die Gemeinwohl-Bilanzierung für sämtliche Branchen passend erscheint und grundsätzlich mehr als nur die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage und der Auswirkungen des Unternehmens wesentlichen Informationen Berücksichtigung finden. Sollte ein Unternehmen wirklich keinen passenden Bereich im Gemeinwohl-Bericht finden, um über für sie noch als wesentlich befundene Informationen zu berichten, darf auf den Punkt „EU-Konformität“ am Ende der Berichtsvorlage⁷⁹ samt Platz für einen eigenen Text verwiesen werden (siehe 2.1.3.3.). Jede wesentliche Information findet so seine passende Stelle. Auch hier wird auf die Möglichkeit, unter „im Berichtszeitraum wurde umgesetzt“ und „Verbesserungspotenziale/Ziele“ bzw. „Im Berichtszeitraum wurde verbessert“ und „Verbesserungspotenziale“ zu den einzelnen Punkten der Gemeinwohl-Bilanzierung in der Berichtsvorlage⁸⁰ Ergänzungen vorzunehmen, hingewiesen (Näheres dazu siehe bereits 2.1.3.3.).

2.1.4. Ergebnis

Die Gemeinwohl-Bilanz hält bei entsprechender Sorgfalt der Anwender*innen und der Gemeinwohl-Auditor*innen die Anforderungen des § 243b Abs. 2 bis 5 UGB als ersten Teil des NaDiVeG ein bzw. geht teils sogar darüber hinaus. Insb. auf Folgendes haben Anwender*innen bzw. Gemeinwohl-Auditor*innen jedoch zu achten:

- Inhaltliche Ausgestaltung
 - Es wird vorausgesetzt, dass die jeweiligen Unternehmen sowohl das Arbeitsbuch, als auch die Berichtsvorlage zur Erstellung des Gemeinwohl-Berichts tatsächlich uneingeschränkt heranziehen und mit den Vorgaben des NaDiVeG entsprechend vertraut sind (siehe 2.1.3.).
 - Die berichtenden Unternehmen haben den „comply or explain-Grundsatz“ bzw. den „true and fair view-Grundsatz“ zu befolgen. Eine Einhaltung dieser Grundsätze ist durch die Gemeinwohl-Auditor*innen sicherzustellen (siehe 2.1.3.1.).
 - Die Erstellung bzw. der Berichtszeitraum des Gemeinwohl-Berichts muss sich ausschließlich nach den Regelungen des § 243b Abs. 1 UGB bzw. den §§ 222 ff UGB für den Jahresabschluss bzw. Lagebericht richten. Die Informationen sind klar dem berichtspflichtigen Geschäftsjahr zuzuordnen (siehe 2.1.3.1.).

⁷⁹ https://www.ecogood.org/media/filer_public/f0/9c/f09c5510-67b2-46b6-8ff8-502cd3375ec7/berichtsvorlage_5_0_vollbilanz.docx (Stand 1.7.2019).

⁸⁰ https://www.ecogood.org/media/filer_public/f0/9c/f09c5510-67b2-46b6-8ff8-502cd3375ec7/berichtsvorlage_5_0_vollbilanz.docx (Stand 1.7.2019).

- Sämtliche nichtfinanzielle Aspekte
 - Die verpflichtenden Indikatoren des Gemeinwohl-Berichts können in gewisser Weise als Beschreibung der Ergebnisse der verfolgten Konzepte, demnach als deren feststellbare Auswirkungen auf die nichtfinanziellen Aspekte, angesehen werden. Es würde sich jedoch anbieten, dass Unternehmen bei den entsprechenden Berichtsfragen zu den Konzepten, sofern passend, auch die dazugehörigen Ergebnisse dieser Konzepte erläutern bzw. auf die entsprechenden Fundstellen der Ergebnisse verweisen (siehe 2.1.3.3. bis 2.1.3.6.).
- Einzelne Aspekte
 - Im Bereich der Umweltbelange (siehe 2.1.3.3.) haben, da nicht jedes berichtende Unternehmen auch zwingend eine eigene Produktion betreibt, die Berichtsfragen zu den Konzepten für sämtliche Branchen zu passen (z.B. auch auf Vertriebs- bzw. Dienstleistungsunternehmen). Bei den Berichtsfragen zu den aus der eigenen Geschäftstätigkeit des Unternehmens entstehenden Risiken mit negativen Auswirkungen auf die Umweltbelange ist auch die Handhabung dieser Risiken zu erfassen. Es wird empfohlen, noch klarer nach der Nutzung von erneuerbaren bzw. nicht erneuerbaren Energien zu trennen bzw. noch mehr Wert auf die Teilbereiche Gesundheit und Sicherheit zu legen.
 - Hinsichtlich der Sozial- und Arbeitnehmer*innenbelange (siehe 2.1.3.4.) fehlen konkrete Berichtsfragen über ergriffene Maßnahmen zur Achtung der Rechte der Gewerkschaften und zum Dialog mit lokalen Gemeinschaften und ergriffene Maßnahmen zur Sicherstellung ihres Schutzes und ihrer Entwicklung. Ähnliches gilt für die Aus- und Weiterbildung. Aus der Berichtsfrage zu den potentiellen menschenunwürdigen Arbeitsbedingungen hat auch der Bereich der Handhabung dieses Risikos eindeutiger hervorzugehen. Zur Problematik der Ausführungen zur Gewährleistung der Gleichstellung in Bezug auf Geschlecht, Herkunft und Religion siehe 2.2.3.2. bzw. 2.2.4.
 - In der Gemeinwohl-Bilanzierung wird Korruption als Überbegriff u.a. auch für die Bestechung gesehen (siehe 2.1.3.6.). Zur verbesserten Klarheit für die berichtenden Unternehmen sind beide Begriffe, demnach sowohl die Korruption, als auch die Bestechung, in den Berichtsfragen anzuführen. Bei den verpflichtenden Indikatoren sind bloß mit ja/nein zu beantwortende Fragen anstatt von entsprechenden Zahlen vorgesehen, eine zusätzliche Größen-/Höhenangabe bzw. eine nähere qualitative Ausführung ist daher erforderlich, um der Definition des Begriffes der „nichtfinanziellen Leistungsindikatoren“ des NaDiVeG gerecht zu werden.

Darüber hinaus ist anzumerken, dass die fünf explizit vom NaDiVeG geforderten nicht-finanziellen Aspekte breit über den Gemeinwohl-Bericht verteilt sind und sich daher eine genaue Zuordnung auf den ersten Blick schwierig gestaltet. Hier wäre eine Übersicht von Nöten.

2.2. Diversitätskonzept nach dem NaDiVeG

2.2.1. Anwendungsbereich

Eine Aktiengesellschaft, deren Aktien zum Handel auf einem geregelten Markt i.S.d. § 1 Z 2 BörseG 2018 zugelassen sind oder die ausschließlich andere Wertpapiere als Aktien (etwa Anleihen) auf einem solchen Markt emittiert und deren Aktien mit Wissen der Gesellschaft über ein multilaterales Handelssystem i.S.d. § 1 Z 24 WAG 2018 gehandelt werden, hat gem. § 243c Abs. 1 i.V.m. § 222 UGB und § 96 Abs. 1 AktG einen Corporate Governance-Bericht aufzustellen. Dieser Bericht hat, soweit es sich auch ohne Anwendung des § 221 Abs. 3 UGB zweiter Satz (demnach gilt ein Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.d. § 189a Z 1 UGB stets als große Kapitalgesellschaft) um eine große Aktiengesellschaft (Bilanzsumme liegt in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren über 20 Millionen Euro und/oder die Umsatzerlöse liegen über 400 Millionen Euro) handelt, gem. § 243c Abs. 2 Z 2a UGB ein Diversitätskonzept zu enthalten. Österreichische Gesellschaften, die im Ausland notieren, fallen ebenso unter die Bestimmung wie heimische Gesellschaften, die an der Wiener Börse (Amtlicher Handel, Geregelter Markt, Dritter Markt) notieren. Ausländische Unternehmen, die in Wien notieren, werden jedoch nicht erfasst.⁸¹ Auch für die Offenlegung des Corporate-Governance Berichts gilt § 277 UGB (siehe 2.1.1.).

Fraglich ist, ob die Berichtspflicht entfällt, wenn zum Zeitpunkt der Erstellung des Berichts die Voraussetzungen des § 243c Abs. 1 UGB nicht mehr zutreffen sollten. Dagegen spricht, dass die das vorangehende Geschäftsjahr erfassenden Informationen für in dieser Periode investierende Anleger*innen auch retrospektiv von Relevanz sein könnten (insb. i.Z.m. möglichen Ersatzansprüchen).⁸²

Zu den gleichlautenden Regelungen für Mutterunternehmen i.S.d. § 189a Z 6 UGB (konsolidierter Corporate-Governance Bericht) siehe § 267b UGB (Aktiengesellschaften, die Mutterunternehmen darstellen, haben die Schwellenwerte des § 221 Abs. 2 UGB [siehe oben] gem. Abs. 4a leg. cit. auf konsolidierter oder aggregierter Basis zu berechnen).

2.2.2. Inhalt

§ 243c Abs. 2 Z 2a UGB fordert eine Beschreibung des Diversitätskonzepts, das in Zusammenhang mit der Besetzung des Vorstands und des Aufsichtsrats der Gesellschaft in Bezug auf Aspekte wie Alter, Geschlecht, Bildungs- und Berufshintergrund verfolgt wird, der Ziele dieses Diversitätskonzepts sowie der Art und Weise der Umsetzung dieses Konzepts und der Ergebnisse im Berichtszeitraum. Wird kein derartiges Konzept angewendet, so ist dies zu begründen („comply or explain-Grundsatz“).

Hinsichtlich des Verständnisses des Begriffs des Konzepts gilt das bereits zu § 243b Abs. 3 UGB Festgehaltene (siehe 2.1.2.) sinngemäß.⁸³ § 243c Abs. 2 Z 2a UGB ist im Kontext des Diversitätsgebots nach § 87 Abs. 2a AktG betreffend die Zusammensetzung des Aufsichtsrats

⁸¹ Vgl. *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht² (Stand 1.6.2017, rdb.at), Rz. 3/852.

⁸² Vgl. *Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 243c (Stand 1.2.2018, rdb.at), Rz. 9.

⁸³ Vgl. *Frey/Baumüller*, Nachhaltigkeitsberichterstattung rückt in die Verantwortung von Vorstand und Aufsichtsrat, Aufsichtsrataktuell 2017 H 1, 13.

sowie der bereits seit dem Geschäftsjahr 2010 geltenden Angabepflicht nach § 243c Abs. 2 Z 2 UGB für Maßnahmen zur Förderung von Frauen im Vorstand, im Aufsichtsrat und in leitenden Stellungen zu sehen. Insofern erweitern die neuen Bestimmungen nunmehr die Angabepflichten durch ein Diversitätsverständnis, das über den Aspekt der Förderung von Frauen in den bereits bisher genannten Positionen hinausgeht. Auch beim Corporate Governance-Bericht gilt das bereits zum/zur Abschlussprüfer*in, Aufsichtsrat und Zwangsstrafen Ausgeführte (siehe 2.1.2.).

Für Konzerne wurden in § 267a UGB gleichlautende Regelungen aufgenommen, diese werden mangels Besonderheiten nicht näher erläutert.

2.2.3. Gemeinwohl-Bilanzierung 5.0 Vollbilanz

Nachfolgend wird davon ausgegangen, dass sowohl das genannte Arbeitsbuch als auch die Berichtsvorlage (siehe 1.) zur Erstellung des Gemeinwohl-Berichts von den jeweiligen Unternehmen tatsächlich uneingeschränkt herangezogen werden und diese mit den Vorgaben des NaDiVeG entsprechend vertraut sind.

2.2.3.1. Inhaltliche Ausgestaltung

Zur inhaltlichen Ausgestaltung des Gemeinwohl-Berichts unter Heranziehung des Arbeitsbuches und der Berichtsvorlage darf auf 2.1.3.1. verwiesen werden. Zur Zuordnung der einzelnen Berichtsfragen und verpflichtenden Indikatoren betreffend das Diversitätskonzept des NaDiVeG siehe sogleich 2.2.3.2. Die berichtenden Unternehmen haben den „comply or explain-Grundsatz“ des NaDiVeG (siehe 2.2.2.) zu befolgen. Eine Einhaltung dieses Grundsatzes ist durch die Gemeinwohl-Auditor*innen sicherzustellen.

Um dem NaDiVeG zu entsprechen, muss sich die Erstellung bzw. der Berichtszeitraum des Diversitätskonzeptes ausschließlich nach den Regelungen des § 243c Abs. 1 i.V.m. § 222 UGB und § 96 Abs. 1 AktG für den Jahresabschluss bzw. Corporate Governance-Bericht richten (siehe 2.2.1.). Die Informationen sind klar dem berichtspflichtigen Geschäftsjahr zuzuordnen.

2.2.3.2. Diversität

Diversität wird in der Gemeinwohl-Bilanzierung 5.0 unter Punkt

- C1 – Menschenwürde am Arbeitsplatz⁸⁴ (*„Ein GWÖ-Unternehmen sieht Diversität als Ressource.“*)

zugeordnet bzw. bei Unterpunkt

- C1.3 – Diversität und Chancengleichheit (*„Diversität in der Belegschaft wird als wertvolle Ressource verstanden, bei der die Unterschiede als Bereicherung gesehen werden. Allen Mitarbeitenden stehen gleiche Chancen und Möglichkeiten im Unternehmen zur Verfügung. Es wird angestrebt, gesellschaftliche Strukturen, die Menschen[-gruppen] benachteiligen, im Unternehmen zu überwinden.“*)

näher behandelt.

⁸⁴ Matrix-Entwicklungsteam, Arbeitsbuch zur Gemeinwohl-Bilanz 5.0 Vollbilanz (2017), S. 49 ff.

Die vom Unternehmen zu beantwortenden Berichtsfragen der Gemeinwohl-Bilanzierung 5.0 zu C1.3 „*Welche Rolle spielt Diversität bei der Aufnahme von sowie im Umgang mit Mitarbeitenden, und welche Betriebsvereinbarungen bzw. Maßnahmen gibt es bereits?*“ sowie „*In welchen Bereichen könnten sich (potenzielle) Mitarbeitende benachteiligt fühlen, und was wird dagegen getan?*“ und „*Welche Maßnahmen wurden bereits ergriffen, um (hierarchische) Unterschiede auszugleichen und besondere Talente zu fördern?*“ sind besonders allgemein formuliert und lassen die geforderte Beschreibung des in Zusammenhang mit der Besetzung des Vorstands und des Aufsichtsrats des Unternehmens in Bezug auf Aspekte wie Alter, Geschlecht, Bildungs- und Berufshintergrund verfolgte Diversitätskonzepts, der Ziele sowie der Art und Weise der Umsetzung dieses Diversitätskonzepts nach dem NaDiVeG (siehe 2.2.2.) grundsätzlich zu. Die Beschreibung der entsprechenden Ziele sollte jedoch zur Klarstellung für die berichtenden Unternehmen aus den Berichtsfragen hervorgehen. Zudem wird auf die nach dem NaDiVeG dezidiert geforderten Diversitätsaspekte wie Alter, Geschlecht, Bildungs- und Berufshintergrund (siehe 2.2.2.) in den Berichtsfragen nicht explizit Bezug genommen. Eine diesbezügliche Ergänzung bzw. ein entsprechender Hinweis für das berichtende Unternehmen an passender Stelle oder eine derartige Sicherstellung durch die Gemeinwohl-Auditor*innen ist daher erforderlich. Die Berichtsfragen sind nicht nur auf die Besetzung des Vorstands und des Aufsichtsrats beschränkt, sondern betreffen sämtliche Mitarbeitende und gehen daher in dieser Hinsicht über die Anforderungen des NaDiVeG hinaus.

Die vom Unternehmen verpflichtend anzugebenden Indikatoren der Gemeinwohl-Bilanzierung 5.0 zu C1.3 („*demografische Verteilung der Mitarbeitenden im Unternehmen in Hinblick auf Dimensionen der Diversität [z.B. Alter, Geschlecht, Ethnie, körperliche/psychische Einschränkungen, sexuelle Orientierung, Religion – sofern erhebbar und relevant] sowie getrennt nach Führungsebenen*“, „*in Anspruch genommene Angebote im Bereich Gesundheit/Diversität: Inhalte und Anzahl der Stunden pro Mitarbeitender Person*“, „*gesellschaftliche Diversität des Umfelds [zumindest nach den Kerndimensionen von Diversität]*“, „*Anzahl von Väter- bzw. Mütterkarenz in Monaten*“, „*nach den Dimensionen aufgeschlüsselte Anzahl von Neueinstellungen/Fluktuationen*“) können die nach dem NaDiVeG geforderten Ergebnisse (siehe 2.2.2.) darstellen. Es würde sich jedoch anbieten, dass Unternehmen bei den entsprechenden Berichtsfragen zu den Konzepten, sofern passend, auch die dazugehörigen Ergebnisse dieser Konzepte erläutern bzw. auf die entsprechenden Fundstellen der Ergebnisse verweisen. Zudem stellt sich auch hier, wie bei den Berichtsfragen (siehe oben), die Problematik, dass die Diversitätsaspekte nach dem NaDiVeG wie Alter, Geschlecht, Bildungs- und Berufshintergrund (siehe 2.2.2.) nicht bzw. nur teils genannt werden. Eine diesbezügliche Ergänzung bzw. ein entsprechender Hinweis für das berichtende Unternehmen an passender Stelle oder eine derartige Sicherstellung durch die Gemeinwohl-Auditor*innen ist daher auch hier erforderlich. Die verpflichtenden Indikatoren sind nicht auf Angaben zur Besetzung des Vorstands und des Aufsichtsrats beschränkt, sondern betreffen sämtliche Mitarbeitende und gehen daher auch in dieser Hinsicht über die Anforderungen des NaDiVeG hinaus.

Um auch den Anforderungen des NaDiVeG in Hinblick auf den gesonderten nichtfinanziellen Bericht gerecht zu werden, müssen die Berichtsfragen und die verpflichtenden Indikatoren zudem Ausführungen zur Gewährleistung der Gleichstellung in Bezug auf Geschlecht, Herkunft und

Religion (siehe 2.1.2. und 2.1.3.4.) zulassen. Eine diesbezügliche Ergänzung bzw. ein entsprechender Hinweis für das berichtende Unternehmen an passender Stelle oder eine derartige Sicherstellung durch die Gemeinwohl-Auditor*innen ist daher zusätzlich gefordert.

Gesamt gesehen ist die Diversität in der Gemeinwohl-Bilanzierung ausführlich dargestellt. Hinsichtlich der Ausführungen zu den Diversitätsaspekten nach dem NaDiVeG wie Alter, Geschlecht, Bildungs- und Berufshintergrund bzw. den entsprechenden Zielen ist jedoch Sorgfalt geboten (siehe dazu bereits oben, S. 33). Gleiches gilt für die Anforderungen des NaDiVeG in Hinblick auf den gesonderten nichtfinanziellen Bericht zur Gewährleistung der Gleichstellung in Bezug auf Geschlecht, Herkunft und Religion (siehe dazu bereits oben, S. 33 f). Auch hier wird auf die Möglichkeit, unter „*im Berichtszeitraum wurde umgesetzt*“ und „*Verbesserungspotenziale/Ziele*“ in der Berichtsvorlage⁸⁵ nach Beantwortung der Berichtsfragen und Angabe der verpflichtenden Indikatoren noch verbliebene Informationen zu ergänzen, hingewiesen (Näheres dazu siehe bereits 2.1.3.3.).

2.2.4. Ergebnis

Die Gemeinwohl-Bilanz hält bei entsprechender Sorgfalt der Anwender*innen und der Gemeinwohl-Auditor*innen die Anforderungen des § 243c Abs. 2 Z 2a UGB als zweiten Teil des NaDiVeG ein bzw. geht teils sogar darüber hinaus. Insb. auf Folgendes haben Anwender*innen bzw. Gemeinwohl-Auditor*innen zu achten:

- Inhaltliche Ausgestaltung
 - Es wird vorausgesetzt, dass die jeweiligen Unternehmen sowohl das genannte Arbeitsbuch, als auch die Berichtsvorlage zur Erstellung des Gemeinwohl-Berichts tatsächlich uneingeschränkt heranziehen und mit den Vorgaben des NaDiVeG entsprechend vertraut sind (siehe 2.2.3.).
 - Die berichtenden Unternehmen haben den „comply or explain-Grundsatz“ zu befolgen. Eine Einhaltung dieses Grundsatzes ist durch die Gemeinwohl-Auditor*innen sicherzustellen (siehe 2.2.3.1.).
 - Die Erstellung des Diversitätskonzeptes muss sich ausschließlich nach den Regelungen des § 243c Abs. 1 i.V.m. § 222 UGB und § 96 Abs. 1 AktG für den Jahresabschluss bzw. Corporate Governance-Bericht richten. Die Informationen sind klar dem berichtspflichtigen Geschäftsjahr zuzuordnen (siehe 2.2.1.).
- Diversität
 - Aus den Berichtsfragen hat auch die Beschreibung der entsprechenden Ziele des Diversitätskonzeptes hervorzugehen (siehe 2.2.3.2.).
 - Die Berichtsfragen und die verpflichtenden Indikatoren haben die nach dem NaDiVeG dezidiert geforderten Diversitätsaspekte wie Alter, Geschlecht, Bildungs- und Berufshintergrund abzudecken (siehe 2.2.3.2.).
 - Die Berichtsfragen und die verpflichtenden Indikatoren haben, um auch den Anforderungen des NaDiVeG in Hinblick auf den gesonderten nichtfinanziellen

⁸⁵ https://www.ecogood.org/media/filer_public/f0/9c/f09c5510-67b2-46b6-8ff8-502cd3375ec7/berichtsvorlage_5_0_vollbilanz.docx (Stand 1.7.2019).

Bericht gerecht zu werden (siehe 2.1.2. und 2.1.3.4), zudem die nach dem NaDiVeG dezidiert geforderten Ausführungen zur Gewährleistung der Gleichstellung in Bezug auf Geschlecht, Herkunft und Religion zu erfassen (siehe 2.2.3.2.).

- Die verpflichtenden Indikatoren können in gewisser Weise als Beschreibung der Ergebnisse des verfolgten Diversitätskonzepts angesehen werden. Es würde sich jedoch anbieten, dass Unternehmen bei den entsprechenden Berichtsfragen zu den Konzepten, sofern passend, auch die dazugehörigen Ergebnisse dieser Konzepte erläutern bzw. auf die entsprechenden Fundstellen der Ergebnisse verweisen (siehe 2.2.3.2.).

Darüber hinaus ist anzumerken, dass sich das die Diversität betreffende Kapitel etwas versteckt im Gemeinwohl-Bericht findet. Die Berichterstattung des Diversitätskonzepts ist jedoch ein essentieller Bestandteil des NaDiVeG in Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU. Aus diesem Grund wird empfohlen, diesem Kapitel auch im Gemeinwohl-Bericht einen zentralen und leicht auffindbaren Platz einzuräumen.

2.3. Auswirkungen auf KMUs

Der mögliche Nutzen, den die Gemeinwohl-Bilanz 5.0 in Hinblick auf die informelle Kettenwirkung der Berichtspflicht auf kleine und mittlere Unternehmen (KMUs) in Österreich aufweist, lässt sich festmachen.

Die Möglichkeit der nicht von der Richtlinie 2014/95/EU und dem NaDiVeG erfassten Unternehmen (zum Anwendungsbereich siehe Punkt 2.1.1. und 2.2.1.), durch freiwillige Nachhaltigkeitsberichte Imagevorteile zu erzielen, wird durch die Begründung von gesetzlichen Pflichten großer Unternehmen beschränkt. Was ihnen bleibt ist die Möglichkeit, durch eine umfassendere und anspruchsvollere Unternehmenspolitik und eine entsprechende Berichterstattung in der interessierten Öffentlichkeit zu überzeugen.⁸⁶ Die Gemeinwohl-Bilanzierung eignet sich bestens dazu. Sie kann als Alleinstellungsmerkmal (Unique Selling Proposition bzw. Unique Selling Point – USP) von KMUs genutzt werden. Ihr Beitrag zu nichtfinanziellen Belangen samt Diversität an sämtliche Stakeholder*innen wird durch die Gemeinwohl-Bilanzierung sichtbar und eine Verschaffung von Wettbewerbsvorteilen in der interessierten Öffentlichkeit möglich.

Aber auch eine gewisse formelle Kettenwirkung ist gegeben. Denn der Gesetzgeber setzt zwar mit seinem Abstellen auf die Größenkriterien des § 221 Abs. 3 UGB und die Anzahl von mehr als 500 Arbeitnehmer*innen (siehe 2.1.1.) sein Anliegen, KMUs keine zusätzliche Verwaltungslast aufzubürden, fort.⁸⁷ § 243b UGB erstreckt sich jedoch zumindest mittelbar auch auf diese. Sie sind zwar nicht selbst verpflichtet, einen Bericht über nichtfinanzielle Informationen zu erstellen, können aber als Auskunftgeber der Regelungsadressat*innen betroffen sein.⁸⁸

⁸⁶ Vgl. *Deinert/Schrader/Stoll* (Hrsg), *Corporate Social Responsibility (CSR) – Die Richtlinie 2014/95/EU – Chancen und Herausforderungen* (2015), S. 26 f.

⁸⁷ Erwägungsgrund 13 und 14 der Richtlinie 2014/95/EU.

⁸⁸ Art. 19a Abs. 1d, Art. 29a Abs. 1d der Richtlinie 2013/34/EU i.d.F. der Richtlinie 2014/95/EU.

Denn berichtspflichtige Unternehmen müssen, soweit dies relevant und verhältnismäßig ist, an ihre Lieferant*innen und Dienstleister*innen, deren Geschäftstätigkeit negative Auswirkungen mindestens auf Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmer*innenbelange, auf die Achtung der Menschenrechte und die Bekämpfung von Korruption und Bestechung aufweisen können, herantreten, entsprechende Informationen einholen und ihren Umgang mit aktuellen oder potenziellen negativen Auswirkungen dieser unterhaltenen Geschäftsbeziehungen offenlegen (siehe 2.1.2.). Entlang der Lieferkette kann so auch für nicht unmittelbar erfasste Unternehmen gegenüber ihren Auftraggeber*innen eine Obliegenheit zur Berichterstattung über Nachhaltigkeitsbelange und, vermittelt über deren Reports, auch gegenüber Stakeholder*innen entstehen.⁸⁹ Vor allem für Unternehmen im Konsolidierungskreis der berichtspflichtigen Unternehmen entfaltet sich dadurch über den unmittelbaren Anwendungsbereich des § 243b UGB hinaus eine entsprechende Wirkung.⁹⁰ Auch wenn die kleinen und mittleren Unternehmen hierdurch nicht zur Ergreifung bestimmter Nachhaltigkeitsmaßnahmen verpflichtet werden, so kann diese Vorschrift zur Offenlegung doch die Auseinandersetzung mit den berichtspflichtigen Themen befördern und die KMUs zu weitergehenden CSR-Maßnahmen veranlassen.⁹¹ Die oft bestehende wirtschaftliche Abhängigkeit der KMUs unterstützt die entsprechende Durchsetzung.⁹²

Auch in diesem Zusammenhang kann die Gemeinwohl-Bilanzierung von KMUs genutzt werden, um ihren Beitrag zu nichtfinanziellen Belangen gegenüber in der gemeinsamen Lieferkette befindlichen berichtspflichtigen Unternehmen sichtbar und eine Verschaffung von Wettbewerbsvorteilen hinsichtlich dieser möglich zu machen.

Die mittelbare Wirkung auf kleine Unternehmen und den Mittelstand durch die Erstreckung der Berichtspflicht großer Unternehmen auf die unterhaltenen Geschäftsbeziehungen wird jedoch insoweit eingeschränkt, als letztere an Hand einer Risiko- und Wesentlichkeitseinschätzung zu entscheiden haben, welche Informationen von den Unternehmen im Konsolidierungskreis verlangt werden (siehe 2.1.2.).⁹³ Dadurch entsteht ein entsprechender, nicht zu unterschätzender Spielraum für die Unternehmen. Zudem ist eine derartige Verflechtung entlang der Lieferkette im Gegensatz zur nichtfinanziellen Erklärung bzw. dem gesonderten nichtfinanziellen Bericht beim Diversitätskonzept nicht gesetzlich vorgesehen (siehe Punkt 2.2.2.).

⁸⁹ Erwägungsgrund 8 der Richtlinie 2014/95/EU.

⁹⁰ Vgl. *Baumüller*, Neue Regelungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (Teil I), Auswirkungen des NaDiVeG auf die Berichterstattung von Unternehmen, *ecolex* 2017, 476; zu diesem Aspekt vgl. ErläutRV 1355 BlgNR 25. GP 3.

⁹¹ Vgl. *Deinert/Schrader/Stoll* (Hrsg.), *Corporate Social Responsibility (CSR) – Die Richtlinie 2014/95/EU – Chancen und Herausforderungen* (2015), S. 8.

⁹² Vgl. *Nowotny/Ziskovsky* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 243b (Stand 1.12.2018, rdb.at), Rz. 7.

⁹³ Vgl. *Nowotny/Ziskovsky* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 243b (Stand 1.12.2018, rdb.at), Rz. 7.

3. Literaturverzeichnis

Baumüller, Neue Regelungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (Teil I), Auswirkungen des NaDiVeG auf die Berichterstattung von Unternehmen, *ecolex* 2017, 474

Baumüller, Nichtfinanzielle Berichterstattung und Bilanzstrafrecht, Strafrechtlicher Nachdruck hinter der Übernahme gesellschaftlicher Verantwortung durch Unternehmen?, *GesRZ* 2017, 243

Baumüller/Schaffhauser-Linzatti, Nichtfinanzielle Erklärung oder nichtfinanzieller Bericht?, Abwägungen zur Ausübung des Wahlrechts in § 243b Abs 6 UGB, *CFOaktuell* 2017, 102

Berger, Aufsichtsrats- und Vorstandsstudie 2018, *Aufsichtsrataktuell* 2018 H 2, 6

Deinert/Schrader/Stoll (Hrsg), Corporate Social Responsibility (CSR) – Die Richtlinie 2014/95/EU – Chancen und Herausforderungen (2015)

Fetl, UGB § 277 (Stand 7.6.2017, *rdb.at*)

Frey/Baumüller, Nachhaltigkeitsberichterstattung rückt in die Verantwortung von Vorstand und Aufsichtsrat, *AR* 2017 H1, 7

Kalss in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht² (Stand 1.6.2017, *rdb.at*)

Nowotny in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 243c (Stand 1.2.2018, *rdb.at*)

Nowotny/Ziskovsky in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 243b (Stand 1.2.2018, *rdb.at*)

Thurnher/Meusberger-Hammerer, Soziale Verantwortung der Unternehmen durch Bilanzrecht, Ein kritischer Beitrag zum Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz, *GesRZ* 2017, 172

Urnik/Maier, Entwicklungspotenziale in einer zukunftsorientierten Lageberichterstattung in Österreich, Mögliche Implikationen von DRS 20 sowie der CSR-Richtlinie 2014 für die Weiterentwicklung der österreichischen Risiko-, Chancen- und Prognoseberichterstattung, *RWZ* 2016, 86

Zimmermann/Call, Änderungen im Gesellschafts- und Unternehmensrecht, *ecolex* 2017, 1078